

Tulos, normi, tilivelvollisuus

Tulos, normi, tilivelvollisuus

Näkökulmia tilintarkastukseen
ja arviointiin

Toimittaneet

Arvo Myllymäki & Jarmo Vakkuri



Sähköinen julkaisu
ISBN 951-44-5479-0

Copyright © Tampere University Press 2001

Myynti TAJU, Tampereen yliopiston julkaisujen myynti
PL 617, 33014 Tampereen yliopisto
puhelin (03) 215 6055
faksi (03) 215 7685
email taju@uta.fi
<http://granum.uta.fi>

Taitto: Terhi Malmi
Kansi: Juha Siro

ISBN 951-44-5204-6

Vammalan Kirjapaino Oy
Vammala, 2001

Sisällys

Esipuhe	11
Viisivuotias tilintarkastuksen ja arvioinnin koulutus	
Teoksen tavoite	17
Näkökulmista	19
Artikkeleista	21

OSA I

Mitä tarkoitetaan, kun puhutaan tilintarkastuksesta ja arvioinnista? Kolme lähestymistapaa

Myllymäki Arvo

Moitteettoman varainhoidon periaatteen toteuttaminen yhteisövarojen käytössä

Lähtökohdat	27
Periaatteista ja oikeussäännöistä EU-varojen käytössä ja valvonnassa	28
Rakennerahastovarojen käyttö ja valvonta	32
Johtopäätökset	38

Aimo Rynnänen

Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtionvalvonnan kunnallistamista?

Tarkastuslautakunnan lakisääteinen asema	41
Miksi tarkastuslautakunta?	41
Yhteys valtuuston suorittamaan tavoiteasetteluun	45
Kysymys valtuuston asemasta	48
Valtuuston kontrollifunktio	52
Tarkastuslautakunta, valtuusto ja kansalainen	56
Tarkastuslautakunta ja valtionvalvonta	57
Ottavatko tarkastuslautakunnat paikkansa?	59

Pertti Ahonen

Evaluointi – Evaluaatio – Arviointi.

**Oppia evaluaattoreille, evaluoittajille, evaluoituttajille
ja evaluoitaville**

Askeleita evaluaatioviisauteen

Mikä nimi kohteelle, mikä suunta tarkastelulle?	62
Evaluaation suhde tarkastukseen ja projektityöhön sekä muita rajoituksia	63
Millaista evaluaatio-oppia tästä artikkelista?	64
Miten kohteemme, evaluaatio, ilmenee?	66
Evaluaation moninaiset ilmenemismuodot	66
Muodit, poliittisuus, oma etu ja vallankäyttö evaluaatiossa	67
Evaluaation ”tietorakenne”	68
Onko evaluaatio aina ja kaikkialla neutraalisti yhtä ja samaa? .	69
Evaluaation teorialähtöisten lähestymistapojen näkökulmat	70
Eräs evaluaatiokäytännön lähestymistapojen näkökulma	73
Skemaattinen tarkastelu	73
Panokset ja tuotokset	74
Evaluaatiokriteerit	75
Komplikaatioita	77
Mitä evaluaatio on tarkoitettujen tulostensa kannalta?	80
Mitä evaluaatiosta kertoo se mihin sillä pyritään?	80
Eräs viisijako	80
Evaluaation roolipelit: kohden evaluaattorin roolin ydintä ja evaluaation muiden osapuolten rooleja	83
Evaluaattorin roolien perustaso: ”puhuva työkalu”	83
Evaluaattorin roolien keskitaso: ”ajatteleva praktikko”	84
Evaluaattorin roolien ylin taso: ”jalo asioiden tarkastelija”	85
Entä evaluaation teettäjät, tilaajat ja kohteet?	86

OSA II

Tilintarkastuksen ja arvioinnin prosessit ja menetelmät

Pentti Meklin

Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa

Talouden ohjauksen muutos kuntataloudessa	91
---	----

Pelkistetty tulosohjausmalli	93
Tavoitteiden asettaminen	97
Tavoitteen käsite	97
Kuntalain mukaisen tavoitteen tunnusmerkit	99
Tavoitteiden asettamisen perusmallit	101
Tavoitteiden asettamisen vaiheet	103
Suorite ja vaikuttavuustavoitteiden määrittelyn ongelmia	105
Arviointi	110
Arvioinnin käsite	110
Tavoitteet arvioinnin kriteerinä	111

Pasi Leppänen

Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinta ja tarkastaminen

Johdanto	118
Konsernitason talouden ohjaaminen ja seuranta	120
Konsernitilinpäätöksen laadinta	122
Konsernitilinpäätöksen säädöstausta ja sisältö	122
Konsernitilinpäätöksen laadinnan vaiheet	123
Konsernitilinpäätöksen dokumentointi ja oikeellisuuden varmistaminen	128
Konsernitason talouden ohjauksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastaminen	130
Huomioita konsernitilinpäätösten laadinnasta ja konsernitason raportoinnista	132
Lopuksi	136

Mikko Knuutinen

Isännättömän rahan ongelma EU- projekteissa

Johdanto	139
EU-rahoituksen perusteet	140
Hankinnat EU-osarahoitetuissa projekteissa	141
Hankintojen yleiset lähtökohdat	141
Hankintamenettely projekteissa	142
Tuensaajan virheellisen hankintamenettelyn seuraukset	143
<i>Oikeussuhteiden tarkastelua</i>	143

<i>Takaisinperintä ja yleiset oikeusperiaatteet</i>	<i>146</i>
<i>Viranomaisen vahingonkorvausvastuu</i>	<i>149</i>
Kokoavia näkökohtia	150

Seppo Penttilä

Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta

Taustaa	152
EVL:n alkuajoista nykypäivään	153
Verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden perustelut	155
Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisesta	156
Eroja kirjanpidon ja verotuksen välillä	160
EVL:n kirjanpitokytkennät	163
Lopuksi	166

OSA III

Tilintarkastuksen ja arvioinnin opit ja informaatio: millaista tietoa, millaista hyötyä, millaisella vastuulla?

Jarmo Vakkuri

Organisaation tuloksellisuusinformaatio tarkastus- ja arviointi- toiminnassa: informaation tuotannon ja käytön näkökulmat

Artikkelin perustelut ja keskeiset lähtökohdat	171
Organisaation tuloksellisuusinformaatio: informaation tuottamisen näkökulma	173
Tuloksellisuusinformaation tuottamisen teknologiat ja mustan laatikon ongelma	174
Viitekehyksen soveltaminen: esimerkkinä tasapainotettu mittaristo	176
Tuloksellisuusinformaatio: informaation soveltamisen ja käytön näkökulma	179
Rationaalisen valinnan malli ja tuloksellisuusinformaation käyttö	179
Monitulkintaisuuden malli tuloksellisuusinformaation käytössä	183
Päätelmät: oppi julkisen sektorin tarkastus- ja arviointitoiminnalle	187

Lasse Oulasvirta

Valtion kirjanpituudistus ja tiliviraston tilinpäätöslaskelmat

Artikkelin tarkoitus	193
Kirjanpidon tarkoitus ja viimeaikainen kehitys	193
Valtion kirjanpituudistus	195
Kuinka hyvin liikekirjanpito sopii virastoille?	199
Liikekirjanpidon soveltuvuus teoreettisessa mielessä	201
Tilinpäätöslaskelmien hyödynnettävyys	204
Kehittämisenäkymistä	208

Risto Nuolimaa

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta

erityisesti osakeyhtiöissä	213
----------------------------------	-----

Kirjoittajat	227
--------------------	-----

Esipuhe

Viisivuotias tilintarkastuksen ja arvioinnin koulutus

On välitilinpäätöksen ja tilintarkastusprojektin sadonkorjuun syksy. Työn juhlan kunniaksi olemme päättäneet julkaista ajankohtaisia puheenvuoroja sisältävän teoksen. Se on tarkoitettu tutkijoiden ja erityisesti käytännön tarkastustyössä puurtavien työpöytäkäyttöön. Kiitän lämpimästi kirjoittajia, kustantajaa ja erityisesti yliassistentti Jarmo Vakkuria toimitustyöstä.

Tampereen yliopiston taloudellis-hallinnollisen tiedekunnan tilintarkastuksen ja arvioinnin koulutus alkoi syksyllä 1997. Koulutustarpeeseen vaikuttivat muun ohessa tilintarkastuslain (936/1994) säätäminen, Suomen EU-jäsenyys ja vuoden 1995 kuntalaki (365/1995), joka edellytti ammattitilintarkastusta (JHTT). Tarvittavista lisäresursseista sovittiin opetusministeriön ja yliopiston välisellä tulos-sopimuksella. Koulutuksen aloittamisen taustalla olivat siis laajenneet tilintarkastuksen ja arvioinnin tarpeet sekä opetusministeriön huoli julkisyhteisöihin soveltuvan tilintarkastuskoulutuksen turvaamisesta.

Taloudellis-hallinnollisen tiedekunnan tavoitteena on ollut tarjota opiskelijoille, jotka on valittu tiedekunnan niin sanotulla sisäisellä haulla, yleisesti tarkastuksen ja arvioinnin opintoja (erikoistumis-alaopinnot). Nämä opinnot antavat ammatillisia valmiuksia erilaisiin talousjohdon samoin kuin tarkastuksen ja arvioinnin tehtäviin. Tämmäntyyppiset erityisosaamista vaativat tehtävät ovat lisääntyneet suu-
resti niin kansainvälistymisen kuin julkissektorin taloushallinnon

muutoksen myötä. Tehtävät eroavat auktorisoidun tilintarkastuksen sisällöstä eikä näissä uusissa tehtävissä toimiville ole käytännössä tarkkoja kelpoisuusvaatimuksia.

Tiedekunnan toisena tavoitteena oli varmistaa opiskelijoille mahdollisuus suorittaa tilintarkastajien ammattitutkinnoissa (JHTT, KHT, HTM) vaadittavien perusopintojen suorittaminen. Tältä osin koulutuksen suunnittelua ja toteutusta ohjaavat tilintarkastusta ja tilintarkastajien auktorisointia koskevat säännökset. Intressiristiriitojen vuoksi valtiovarainministeriö kykeni vasta vuoden 1999 lopulla tekemään päätöksen (1209/1999) JHTT -tutkintoa varten vaadittavien opintojen sisällöstä. Päätös ei vaikuttanut erikoistumisalaopintojen sisältöön. Koulutusta suunniteltaessa osasimme hyvin varautua valtiovarainministeriön päätöksen minimitason ylittävään opintojaksotarjontaan.

Tilintarkastuksen ja arvioinnin erikoistumisalaopinnot on sisällytettävissä hallintotieteiden tai kauppatieteiden maisterin tutkintojen pää- ja sivuaineopintoihin. Opinnot on mahdollista sisällyttää tutkintoon myös erillisenä sivuaineen asemassa olevana opintokokonaisuutena. Erikoistumisalaopinnot (39 ov) koostuvat nykyisin seuraavista opinnoista:

- finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi 13 ov
- julkisoikeus 8 ov
- kunnallistalous 6 ov
- yrityksen taloustiede, laskentatoimi 12 ov.

Opiskelija saa todistukseensa merkinnän tilintarkastuksen ja arvioinnin opintojen suorittamisesta, kun hänellä on erikoistumisalaopintoja vähintään 20 ov. Näiden varsinaisten tilintarkastuksen ja arvioinnin opintojen lisäksi opiskelijan on suoritettava tietyt edeltävät opinnot edellä todetuissa oppiaineissa. Tilintarkastuskoulutus on siis useiden oppiaineiden ja laitosten välisen toiminnan yhteensovittamista. Opinnot tuotetaan neljällä eri laitoksella.

Tilintarkastuskoulutus perustuu viiden vuoden projektiin. Projekti päättyy vuoden 2001 lopussa, mutta tilintarkastuskoulutus jatkuu Tampereen yliopistossa. Ottaen huomioon jo nykyinen maam-

me tilintarkastajapula ja se tosiasia, että julkissektorin tilintarkastuskoulutuksesta eivät muut yliopistot ole edes sanottavasti kiinnostuneet, tilintarkastuskoulutus jäänee taloudellis-hallinnollisen tiedekunnan olennaiseksi osaksi. Koulutuksen jatkosta on jo sovittu opetusministeriön ja yliopiston välillä.

Merkittävän osan lähivuosina tilintarkastuksen ja arvioinnin koulutuksessa muodostaa myös valmistuneiden ”tilintarkastusmaistereiden” ja muiden kysyjien täydennyskoulutus. Tampereen yliopiston täydennyskoulutuskeskuksella on jo 15 vuoden perinteet vuotuisten julkistalouden symposiumien järjestämisessä. Täydennyskoulutusta on viime vuosina tarjottu myös erityisesti tilintarkastustutkintoihin valmentautumista varten. Myös HTM ja KHT -tutkintoihin vaadittavista laskentatoimen opinnoista on järjestetty täydennyskoulutusta. Julkissektorin käytännön (JHTT) tarpeita varten erilisiä opintojaksoja tullaan järjestämään systemaattisella tavalla vuodesta 2002 lukien.

Tilintarkastusprojektin ollessa taitekohdassa on syytä katsoa tulevaisuuden lisäksi myös peruutuspeiliin. Sisäisellä haulla erikoistumisalaopintoihin on tähän mennessä valittu noin 150 opiskelijaa. Heistä on jo kolmasosa valmistunut maistereiksi. Kaikilla heillä on muodollinen pätevyys opintojensa osalta auktorisoituihin tilintarkastustutkintoihin. Sen sijaan vain kolmannes suorittaa erikoistumisalaopintoja vähintään 20 ov:n verran. Valmistuneiden sijoittuminen työmarkkinoille on ollut mutkatonta. Voidaan sanoa, että nuori tilintarkastusmaisteri on voinut valita eri työpaikkojen välillä. Valitettavasti – kokemusteni perusteella – valinta osuu pääosin muihin työelämän sektoreihin kuin tilintarkastuksen ja arvioinnin maailmaan. Erityisen heikko on ollut valtion ja kuntien vetovoima. Kaikkein keskeisimpänä ongelmana näen heikon palkkaustason ja valtion työmarkkina-sektorin epäselvän arvostuksen JHTT -tutkinnon suorittaneita kohtaan.

Tilintarkastuskoulutukselle tiedekuntamme tarjoaa erinomaiset puitteet. Yksityinen ja julkinen kohtaavat täällä toisensa. Erikoistumisalaopinnot rakennettiin siten, että ne tyydyttäisivät sekä hallintotieteilijöiden että kauppatieteilijöiden tiedontarpeet. Hallintotieteilijöiden piirissä kiinnostus opintoihin on säilynyt suurena. Alkuinnos-

tuksen mentyä kauppatieteilijöiden intressit ovat hiipuneet erikoistumisalaopintoja kohtaan. Sanotusta kehityksestä voidaan todeta, että nykymuodossaan tilintarkastuskoulutus on ehkä tarpeettoman paljon painottunut julkisyhteisöjen tarpeita varten.

Keskustelu työvoimapulasta on virinnyt uuden vuosituhannen alussa. Tilintarkastussektorilla on jouduttu jo tinkimään käytännön kokemuksesta tilintarkastustutkintojen ennakkoehdona. Huoli ammattitilintarkastajien riittämättömyydestä ei ole aiheeton. Tämän vuoksi opetusministeriön kautta purkautuvat työmarkkinoiden paineet lisätä yliopistoissa tilintarkastuskoulutusta. Ilmiö ei ole erillinen ja vain Tampereen yliopistoa koskeva. Tosin meidän päävastuullemme näyttää pysyvästi jäävän julkisyhteisöjen edellyttämä talousjohdon ja tilintarkastuksen koulutus. Yliopistolla on kuitenkin erittäin rajalliset mahdollisuudet vaikuttaa siihen, valitseeke nuori maisteri tarkastusuran vai ei. Koettu noususuhdanne ja sen opetukset antavat paljon aihetta parantaa tilintarkastuksen ja tilintarkastajan imagokuvaan työelämävaihtoehtoja harkitsevan nuoren silmissä.

Tilintarkastusprojektin vakiinnuttamisen myötä opetusministeriö on perustellusti tänä vuonna edellyttänyt, että samalla kun tiedekuntamme järjestää tilintarkastuskoulutusta se pitää huolta tilintarkastusta ja arviointia palvelevasta tutkimustoiminnasta. Tässä suhteessa meillä opettajilla ja tutkijoilla on varmaankin parantamisen varaa. Sanotun vastapainona voidaan ylpeänä todeta, että projektivaroilla palkatut kolme yliassistenttia ovat myös tutkimusmielessä olleet tuottoisia.

Yliassistentti Mikko Knuutinen väitteli yhteiskuntatieteiden tohtoriksi (Kuopin yliopisto) ja viimeistelee julkisoikeudellista väitöskirjaa Tampereen yliopistoon. Yliassistentti Hannu Schadewitz pätevoityi professorin virkaan (Turun kauppakorkeakoulu). Yliassistentti Jarmo Vakkuri väitteli hallintotieteiden tohtoriksi erittäin korkeatasoisella väitöskirjalla Tampereen yliopistossa. Toisaalta yksittäisiä tilintarkastuksen ja arvioinnin alaan liittyviä tutkimushankkeita on toteutunut ja on parhailaan käynnissä. Luonnollisesti tämän teoksen tarkoitus on osaltaan vastata tutkimuksen ja opetuksen yhdistämisen haasteeseen. Tulevaisuuden kannalta eräs tärkeä lähtökohta on nimenomaan tutkimuksellisen orientaation vahvistaminen tilintarkastuksen ja arvioinnin kentässä.

Tilintarkastuskoulutus on edellyttänyt erittäin kiinteitä suhteita työelämään ja sen tarkastusorganisaatioihin. Saamamme palautteet, joskus epäjohtonmukaisetkin, ovat auttaneet meitä koulutuksen kehittämässä ja suuntaamisessa. Niin ikään mutkattomasti järjestyneet harjoittelupaikat niin elinkeinoelämässä kuin julkisyhteisöissä ovat olleet meille elintärkeitä. Kokemus on osoittanut, että mieluisasta harjoittelupaikasta muodostuu opiskelijan ensimmäinen työpaikka. Olen henkilökohtaisesti pitänyt tärkeänä yhteyksien luomista niin Euroopan komissioon kuin erityisesti Euroopan tilintarkastustuomioistuimeen. Meillä on ollut jo neljä harjoittelupaikkaa tilintarkastustuomioistuimessa. Näiden opiskelijoiden gradutyöt ovat rikastuttaneet paitsi yliopistoyhteisöä myös tilintarkastustuomioistuimen tietomäärää.

Olen johtanut tilintarkastuskoulutusta projektin alusta saakka. Aion tämän työni lopettaa vuoden 2001 lopussa. En milloinkaan olisi uskonut, kun vuonna 1967 aloitin verotarkastajan uran Turussa, että toimin myöhemmässä elämässäni ammattilintarkastajana saati tilintarkastuskouluttajana. Kiitän tämän teoksen myötä kaikkia niitä henkilöitä ja yhteisöjä, joiden kanssa olen saanut viedä eteenpäin tilintarkastuksen ja arvioinnin asiapitoista mutta kuivahkoa ilosanomaa.

Tampereen yliopistossa
syyssateiden koittaessa 2001-09-11
Arvo Myllymäki

Teoksen tavoite

Yhteiskunnan, talouden ja näiden organisaatioiden monimuotoistuminen on tosiasia. Tietoyhteiskuntakehitys, yritysten toimintaedellytysten muutos samoin kuin julkisen sektorin ohjausjärjestelmien käymistila ovat kaikki ilmiöitä, joiden kokonaisvaltainen jäsentäminen on kesken. Myös ihmisen tarve ymmärtää elämää tänä tehokkuuden aikakautena tarvitsee tuekseen uusia ja innovatiivisia lähestymistapoja.

”Tulos, normi, tilivelvollisuus: näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin” pureutuu monimuotoistuvan yhteiskunnan ja sen hallinnan ajattelutapoihin kohdennetusta näkökulmasta. Teos tarkastelee *tilintarkastus- ja arviointitoiminnan roolia, malleja, toimijoita, menetelmiä ja prosesseja yhteiskunnan erilaisissa organisaatioissa ja toiminnallisissa järjestelmissä*. Laajassa mielessä kyse on tavoitteesta ymmärtää, miten ja millaisen informaation puitteissa taloutta, organisaatioita ja julkisia palvelujärjestelmiä ohjataan. Tarkastelussa painottuvat niin Euroopan unionin, suomalaisen kunnallistalouden ja valtiontalouden organisaatiot, osakeyhtiöt kuin arvioinnin kohteena olevien projektien ja ohjelmien lähtökohdat.

Perinteisessä tilivelvollisuusajattelussa sosiaalinen toiminta jäsenneetään päämies-agenttityyppisenä vaihtosuhteena, jossa päämiehellä (esimerkiksi kansalaiset, osakkeenomistajat, asiakkaat, tilaajat) on intressejä, joiden edistämiseksi se tarvitsee agentin (esimerkiksi organisaatioiden toimiva johto, palvelun tuottaja) palveluja. Koska päämies ei voi olla varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa sille annettut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen mukaan, tarvitaan kolmas osapuoli verifioimaan tavat, joilla toimeksiannot ovat toteutuneet. Power (1997) viittaa tähän puhuessaan epäluottamuk-

sen yhteiskunnasta. Kuitenkaan usealla sosiaalisen toiminnan alueella ulkopuolista todentamista ei tarvita. Henkilö lainatessaan 10 euroa ystävälleen ei tarvitse kirjallista sopimusta täsmentämään transaktion yksityiskohtia. Toisaalta sama henkilö ei ehkä edellytä ystävältään tilivelvollisuutta vaatiessa tietoa kohteista, johon ystävä aikoo kyseisen euro määrän käyttää ja tavoista, joilla hän aikoo sen käyttää puhumattaan että tarvittaisiin ulkopuolinen auditoija.

Toisin saattaa olla tilanteessa, jossa veronmaksaja on kiinnostunut tietämään miten hänen kunnallisverona uhraamansa resurssit on käytetty koulu- ja terveyspalveluiden organisointiin isossa kaupungissa tai miten Suomen EU:n jäsenvaltiona maksamia jäsenosuuksia käytetään toimintapolitiikkojen edistämiseen Euroopassa. Sama toimii tapauksessa, jossa osakkeenomistaja on kiinnostunut tietämään sijoittamansa pääoman käyttötavoista kansainvälisessä yrityskonsernissa. Kyse on usein enemmästä kuin 10 euron summasta. Toisaalta resurssien käyttäminen palveluiden organisointiin on monimutkainen ja lukuisia eri tahoja, ihmisiä ja organisaatioita sitova prosessi. Näin ollen esimerkiksi veronmaksajan ja osakkeenomistajan mahdollisuudet saada perusteltua tietoa tahoilta, jotka ovat olleet operatiivisessa vastuussa häneltä kerättyjen verovarojen tai hänen sijoittamansa pääoman käytöstä, ovat rajoitetut. Tarvitaan kolmas, ”ulkopuolinen” osapuoli todentamaan asia. Yksi tämän teoksen orientaatioista pohjautuu tähän ajattelumalliin. Se miten todentaminen konkreettisesti toteutetaan, on perinteisesti jakautunut ”tuloksen” arvioinnin ja ”normien” noudattamisen näkökulmaan. Käytääksemme 10 euron esimerkkiä: tilivelvollisuutta korostava henkilö voisi edellyttää ystävältään varmistusta siitä, että tämä käyttää rahasumman järkevään kohteeseen tavalla, jossa rahasta saatava hyöty on mahdollisimman suuri ja/tai jossa se käytetään ennalta sovittujen pelisääntöjen mukaisesti. Edellisessä on paljon kyse tuloksen ja tuloksellisuuden problematiikasta, kun taas jälkimmäinen heijastuu normilähtöisessä ajattelussa.

Laajennettaessa tarkastelua koskemaan evaluaation aihepiiriä taustalla olevat ajattelumallit monimuotoistuvat. Chelimskyä (1997) mukaillen tilivelvollisuuteen pohjautuva asioiden tarkastelutapa on yksi kolmesta vaihtoehdosta. Muita hänen mukaansa ovat toiminnan kehittämistä tukeva evaluaatio ja tiedontuotantoon pohjaava evaluaatio.

Ensinnäkin, tarvitaan tietoa, joka pyrkii edistämään arvioitavan kohteen omaehtoisia kehittämispyrkimyksiä. Ei kuitenkaan todentavalla otteella, vaan uusien sisällöllisten ratkaisujen etsintää tukien. Perusteena on esimerkiksi se, että asioiden tilan todentaminen (onko toimittu olemassa olevien sääntöjen mukaisesti; onko toiminta ollut tuloksellista?) ei aina anna parhaita välineitä siihen, millaisia ratkaisuja ja päätöksiä olisi tehtävä. Lisäksi tämä informaatio voi tulla myöhään ajatellen ongelmien ratkaisua. Kummallakin näkökulmalla on yhteys tarkastus- ja arviointitoiminnan lisäarvoa koskevaan keskusteluun. Toisaalta tarvitaan laaja-alaista, ymmärrystä edistävää tietoa, joka palvelee pitkällä aikavälillä kahta muuta evaluaation lajityyppiä. Usein tällainen tieto voi auttaa organisaatioita ja päätöksentekijöitä pohtimaan ongelmia uusista näkökulmista, uusilla välineillä ja kytkemään ongelman ratkaisu aiemmasta poikkeavaan ajattelulliseen skeemaan. On siis tärkeä huomioida yhteys evaluaation, ongelman ratkaisun ja edelleen tiedon ja oppimisen välillä. Kaiken kaikkiaan mainituissa kolmessa evaluaatiotyypissä vahvana pyrkimyksenä on kytkeä tiedon tuottaminen organisaatioiden, ohjelmien ja muiden arvioitavien kokonaisuuksien järjeistämisen ideologiaan: siihen miten olemassa olevia asioita voitaisiin tehdä onnistuneemmin ja menestyksellisemmin. Erilaisia painotuksia on toki lukuisia, kuten teos osoittaa.

Näkökulmista

Tieto kumuloituu monella tavalla. Gibbons ym. (1994) käyttävät eräästä kumuloitumiseen liittyvästä kehitystrendistä nimitystä tiedon tuotannon ”toinen muoto”. Sen ideana on jäsentää yhteiskunnan tiedon tuotanto sen sovelluskontekstista käsin. Akateemisen tutkimuksen kannalta tämä tarkoittaa sitä, että perinteisen tieteenalalähtöisen ongelman ratkaisun rinnalla vahvistuu tapa asettaa ja ratkaista ongelmia niiden sovellusympäristöissä. Samalla uuden tiedon tuottamisen yksinomainen vastuu laajenee tiedeinstituution ulkopuolelle. Pyritään jäsentämään, analysoimaan ja tuottamaan perusteltua tietoa, joka palvelee yhteiskunnan, organisaatioiden, äänestäjien, kuluttajien ja muiden toimijoiden päätöksentekoa ja tapaa jäsentää heitä kosketta-

va todellisuus. Tätä tehdään kuitenkin niin että vuorovaikutus tutkimuksen ja sen sovelluskohteiden ja sovellusmahdollisuuksien välillä toimii prosessin dynamona ruokkien uusien relevanttien ongelmien asettamista sekä asetettujen ongelmien ratkaisuja.

Lukija voi helposti nähdä teoksen lehdiltä näkökulmien moninaisuuden, jolla teoksen teemaa käsitellään ja tavan, jolla mainittu sovelluslähtöisyys siinä osittain heijastuu. Moninaisuus heijastaa sitä kohteiden moninaisuutta, jolla tilintarkastus ja arviointi lähestyy erilaisia ilmiöitä yhteiskunnassa. EU-rahoitteisten projektien menojen tukikelpoisuuden analysointi eroaa vaikkapa konstruktivistisesta evaluaatiosta. Moninaisuus on myös menetelmien ja olettamusten erilaisuutta. Puhtaimmillaan tilintarkastus tai normien mukaisuuden tarkastus asioiden todentamisen lajina noudattaa varsin erilaista tiedon tuotannon logiikkaa ja prosessia kuin vaikkapa tasapainotetun mittariston hyväksikäyttö organisaation tuloksellisuuden arvioinnissa. Kun tämä yhdistetään sovelluskontekstiin sitoutuvaan ajattelumalliin, asetelma on mielenkiintoinen ja haasteellinen.

Toisaalta, ehkäpä silti löytyy myös yhdistäviä tekijöitä. Aiheeseen perehtymätön voisi aivan oikeutetusti väittää, että tarkastuksen ja arvioinnin eri muodot erilaisissa yhteyksissä erilaisissa organisaatioissa pyrkivät itse asiassa samaan asiaan: tuottamaan tietoa siitä, miten hyvin kohde on onnistunut toimimaan tai perustelemaan toimintansa yhteiskunnassa. Onko kohteilla näin ollen (instituutioteoreettikkojenkin pohtimia) pitkän aikavälin selviytymisen edellytyksiä? Sama asiaan perehtymätön voisi myös kummeksua sitä professionaalista intressiä, joka tarkastus- ja arviointitoimintaan liittyy ja jolla se vaikuttaa asioiden tarkastelutapoihin. Tarkastajat ja evaluaattorit ovat usein tottuneet tarkastelemaan asioita ”talouden kysymyksinä”, ”normien tulkintana” tai vaikkapa ”osallistumisen edistämisenä”. Näistä perusolettamuksista luonnollisesti kumpuavat myös tavat ja mallit, joilla asioiden oletetaan edistyvän. Teoksen pyrkimys on tietoisesti rikkoo ja sekoittaa eri näkökulmia, erilaisia olettamuksia siitä miten asioita täytyisi tarkastella ja mitä tarkasteluista olisi syytä päätellä. Tämä kertoo siitä monipuolisesta tutkimusprojektista, joka nyt teoksen lehdiltä on luettavissa. Jos lukija tavoittaa tämän moninaisuuden teosta lukiessaan, teos on täyttänyt yhden tehtävänsä.

Artikkeleista

Teos jakautuu kolmeen tilintarkastusta ja arviointia koskevaan teema-alueeseen. Ensimmäisessä osassa lähestytään tilintarkastuksen ja arvioinnin kenttää kolmen lähestymistavan valossa. Näiden puheenvuorojen tarkoituksena on pureutua teemaan otsikolla *”mitä tarkoitetaan, kun puhutaan tilintarkastuksesta ja arvioinnista”*. Ensimmäisessä artikkelissa **Arvo Myllymäki** tarkastelee moitteettoman varainhoidon periaatetta Euroopan unionissa. Artikkeliki peilaa yhtä perinteisen vastaavuus-tarkastuksen näkökulmaa: miten varmistetaan, että yhteisön budjetissa myöntämät varat käytetään ”moitteettomasti” (ns. sound financial management -periaate)? Mitä ajattelumalleja tässä vaatimuksessa heijastuu? Millaisia periaatteen konkretisoitumisen muotoja voi olla? Kirjoittaja kytkee periaatteen tarkastelun muihin Euroopan Unionin periaatteisiin ja ohjelmiin sekä nostaa esille institutionaalisia jännitteitä periaatteen tulkinnassa.

Toisessa artikkelissa **Aimo Ryynänen** tarkastelee suomalaisen kuntatalouden tarkastusjärjestelmän muutosta korostamalla erityisesti järjestelmän muutoksen vaikutusta kunnan itsemääräämisoikeuteen. Artikkelissa painottuu sekä muutoksen taustaolettamusten kriittinen tarkastelu että myös kysymys siitä, millaisia mahdollisuuksia tarkastuslautakunnalla on toimia kunnanvaltuuston apuelimenä. Kirjoittaja tarkastelee järjestelmän muutosta ja siihen kohdistuvia odotuksia kytkemällä keskustelun uusiin kuntatalouden johtamisoppeihin, mm. strategiseen johtamiseen ja kunnanvaltuuston asemaan strategisten prioriteettien asettamisen instituutioon.

Kolmannessa artikkelissa **Pertti Ahonen** luo näkökulman oppeihin, jotka kytetään nykyisessä keskustelussa evaluaation monipuoliseen alaan. Tarkastelu käsittää evaluaatio-oppien ansiot, mutta myös niiden heikkoudet ja rajoitteet sosiaalisen toiminnan jäsentämisessä. Toisaalta tarkastelu painottaa erityisesti myös teemoja, komplikaatioita ja paradokseja, joiden osalta evaluaatio- ja julkisen sektorin kehittämisajattelun olisi syytä harkita poisoppimista. Mallit, teoriat, myös ns. ”käytännön teoriat” on aika ajoin hyvä asettaa kyseenalaiseksi. Pyrkimykset kohti ”parhaita käytäntöjä” ovat usein epäonnistuneita, ei vähiten siksi että käytännön teoriat parhaista käytännöistä ovat puut-

teellisiä. Tämä on toimivan tieteellisen tutkimuksen lähtökohta, samoin kuin lähtökohta teoksen ensimmäisen luvun tematisoinnille.

Teoksen toinen osa tarkastelee *tilintarkastuksen ja arvioinnin malleja, prosesseja ja menetelmiä*. Osio alkaa **Pentti Meklinin** artikkelilla kunta-sektorin tavoitteiden saavuttamisen arvioinnin problematiikasta. Artikkelitarkastelee niitä keskeisiä kuntatalouden tarkastusjärjestelmään liittyviä realiteetteja, jotka luovat pohjan menetelmille, joita tarkastuslautakunta ja muut kuntatalouden toimijat arviointityössään hyödynsivät. Tulospäätöksistä ohjattu kuntatalouden järjestelmä asettaa omat erityisvaateensa toiminnan ymmärtämiselle samoin kuin erilaisten aikaansaannosten tarkastelulle. Kysymystä tavoitteiden saavuttamisen arvioinnin ongelmasta kuntakentässä Meklin avaa syventämällä tavoitteen, palvelutoiminnan vaikutusten ja vaikuttavuuden sekä erityisesti näiden todentamisen ja mittaamisen ongelmaa. Kirjoittaja jäsentää käsitteellisiä ja mittauksellisia ongelmia erilaisten esimerkkitapausten valossa.

Pasi Leppänen analysoi artikkelissaan kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen kysymyksiä. Artikkelitarkastelee kunta-konsernia käsitteenä, sen toimintaa koskevaa tilinpäätösraportointia ja tilinpäätös-informaation tarkastamista. Kirjoittaja kuvaa seikkaperäisesti konsernitilinpäätöksen laatimisen ja sen tarkastamisen problematiikkaa lainsäädännön, erilaisten ohjeistusten ja suositusten ja käytännön tarkastustyöhön pohjautuvien huomioiden kautta. Kirjoittaja pohtii myös konsernitilinpäätöstä koskevan informaation merkitystä ja muutoksen suuntia kunnan toiminnan kuvaamisessa.

Mikko Knuutinen tarkastelee ns. ”isännättömän rahan” ongelmaa EU-rahoitteisissa projekteissa analysoimalla rakennerahasto-ohjelmiin perustuvien projektivarojen käyttöä. Koska viranomais- ja taholta ei ole sidottu etukäteen varojen käytön muotoja, esimerkiksi hankinta-toimintaan käytettävien varojen osalta, vastuu tästä jää monesti ongelmalliselle kokonaisuudelle: ”projektille”. Näin ollen vaikkakin varojen käyttöön liittyy mitä luultavimmin tietty joustavuuden elementti, asetelma mahdollistaa myös erilaiset väärinkäytöksen mahdollisuudet, mukaan lukien ns. intressipiiriyhtiöiden ongelman. Artikkelitarkastelee tätä asetelmaa ja jännitettä erilaisten esimerkkitapausten valossa.

Seppo Penttilän artikkelin kohde on kirjanpidon ja verotuksen välinen suhde. Artikkelissa tarkastellaan kirjanpitolain ja elinkeinoverolain välisen suhteen merkitystä tuloksen laskennalle ja sen juridiselle sääntelylle. Tuloksen laskentaa säädellään kummastakin säädöstaustasta käsin. Niiden tarkoituksiperät, tiedon hyödyntäjätahot samoin kuin myös lopputulokset kuitenkin eroavat. Kirjanpitolainsäädäntö muovautuu enemmän ympäristöolosuhteiden muutoksessa kuin verolainsäädäntö. Toisaalta taseen merkityksen lisääntyminen on yksi yhteinen piirre, joka on leimallista 1990-luvulla toteutetuille kirjanpitolainsäädännön ja verolainsäädännön muutoksille.

Mitä *tilintarkastuksen ja arvioinnin informaatio* on, miten sitä tuotetaan ja millainen on sen tuottamisen vastuu? Teoksen kolmas osa tarkastelee tätä kysymystä kolmen artikkelin kautta. Ensimmäisessä artikkelissa **Jarmo Vakkuri** analysoi tuloksellisuusinformaation tuottamisen ja käytön näkökulmia organisaatioiden tarkastuksessa ja arvioinnissa. Lähtökohta on perusteltu julkisen palvelutuotannon kysymyksissä, koska tuloksellisuusinformaatiolla on siinä aivan erityinen merkitys. Informaation tuottamisen näkökulma jäsentää kysymystä siitä, mitä tulos on erilaisissa organisaatioyhteyksissä ja miten sen arviointia on mahdollista tukea erilaisin apuvälinein. Kirjoittaja argumentoi alueeseen syvällisen perehtymisen puolesta. Informaation käytön näkökulma luotaa organisaatioiden tapoja käyttää tuloksellisuusinformaatiota kahden erilaisen mallin avulla. Mallit edustavat erilaisia tapoja käsitellä tuloksellisuusinformaatiota sekä nostavat esille tärkeitä kysymyksiä tilivelvollisuusajattelun ja toiminnan kehittämisajattelun välillä. Tämä keskustelu johdattaa pohtimaan mm. tarkastuksen ja arvioinnin lisäarvon kysymystä. Millaisia tarkoituksiperiä varten organisaatiot hyödyntävät tuloksellisuusinformaatiota? Miten tuloksellisuuden tarkastuksen ja arvioinnin toimijat suhtautuvat tuloksellisuusinformaatioon? Mitä yhtäläisyyksistä ja eroavaisuuksista näiden välillä on opittavissa?

Toisessa artikkelissa **Lasse Oulasvirta** tarkastelee valtiosektorin kirjanpituudistusta painottaen käsittelyssään tilinpäätöslaskelmien hyödynnettävyyden näkökulmaa. Kyseessä on siis sen pohdinta, mitä hyötyä valtion tilinpäätösinformaatiosta on erilaisille sidosryhmille.

Argumentointi pelkistyy ajatukseen siitä informaation tuottamisen lähtökohdasta, että on tärkeä tiedostaa kerä varten tietoa tuotetaan. Niin itsestään selvältä ja fundamentaaliselta kuin tämä kysymys kuulostaakin, sen analysointi valtiontalouden kontekstissa on itse asiassa erittäin paljon kesken. Keskustelu kaipaa selkeitä jäsennyksiä. Oulasvirran artikkeli on eräs puheenvuoro jäsennyksen toteuttamisessa.

Kolmannessa artikkelissa **Risto Nuolimaa** tarkastelee tilintarkastusinformaation tuottamisen vastuukysymystä. Hän pohtii ajankohtaista kysymystä siitä, mitä ja millainen on tilintarkastajan vastuu tuotamastaan informaatiosta. Mihin tilintarkastaja siis lausunnossaan sitoutuu? Yhdysvaltalaisessa tilintarkastusta koskevassa tutkimusperinteessä tämä on tunnettu pitkään ns. litigation -ongelmana. Nuolimaa pohtii tämän kysymyksen merkitystä erityisesti suomalaisessa lainsäädäntöympäristössä. Tarkastelu kohdentuu vastuukysymyksen juridiseen tarkasteluun, mm. tilintarkastuslain tulkintaan. Nuolimaan argumentoinnissa esille nousevat kysymykset: kenen vastuusta on kysymys, kenelle vastuu toteutuu, mikä vahinko on ja millaisia näkökulmia on ns. adekvaattisen syy-yhteyden ymmärtämiseen. Monipuolisen oikeustapaustarkastelun kautta nousee erityisesti esille syyn ja seurauksen mekanismit. Mistä tilintarkastaja voi yleensä olla vastuussa ja miten tällaista vastuuta tulisi kontrolloida?

Lähteet

- Chelimsky, Eleanor (1997). The Coming Transformations of Evaluations. Teoksessa Chelimsky, Eleanor & Shadish William R. (toim.). *Evaluation for the 21st Century. A Handbook*. Thousand Oaks: Sage.
- Gibbons, Michael & Limoges, Camille & Nowotny, Helga & Schwartzman, Simon & Scott, Peter & Trow, Martin (1994). *The New Production of Knowledge: The Dynamics of Science and Research in Contemporary Societies*. Sage.
- Power, Michael (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.

OSA I

Mitä tarkoitetaan, kun puhutaan
tilintarkastuksesta ja arvioinnista?

Kolme lähestymistapaa

Myllymäki Arvo

Moitteettoman varainhoidon periaatteen toteuttaminen yhteisövarojen käytössä

Lähtökohdat

Euroopan unioni on poikkeus periaatteesta, ettei kansainvälinen järjestö voi olla valtion yläpuolella. Juuri tämä seikka on vaikuttanut vuodesta 1995 lukien *suvereniteettiamme* rajoittavasti. Unionijäsenyydestä johtuvat eduskunnan finanssivallan rajoitukset ovat olleet merkittäviä. Ne alkavat välillisen verotuksen harmonisointipakosta ja päätyvät jäsenmaksuvelvoitteisiin yhteisön budjetin rahoittamiseksi. Sanotun vastapainona on korostettava, että Suomi on mukana Euroopan unionin neuvostossa täysivaltaisena päätöksentekijänä yhdessä muiden jäsenvaltioiden kanssa. Tämä merkitsee muun ohessa sitä, että muokkaamme yhteisön monimutkaista oikeusjärjestystä yhdessä muiden unionin jäsenvaltioiden kanssa.

Euroopan yhteisön oikeusjärjestys on myös monikulttuurinen ja se on syntynyt suurten poliittisten kompromissien tuloksena. Tämän vuoksi yleisten oikeusperiaatteiden merkitys on suuri, jotta unionin poliittisen päätöksentekijän, Eurooppa-neuvoston, linjanvedot esimerkiksi unionin lähivuosien suurohjelman, Agenda 2000:n osalta, voitaisiin juridisesti toteuttaa. Periaatteiden heikkous saattaa olla niiden sisällöllinen väljyys, jolloin tulkinta jää varainhoidon päättäjille ja valvojille sekä yhteisön tuomioistuimelle. Tässä artikkelissa tarkastellaan moitteettoman varainhoidon periaatteen oikeudellista sääntelyä ja tulkintaa yhteisöoikeudessa, erityisesti rakennerahastoissa, sekä peilataan sanottua periaatetta Suomen valtiontalouden sääntelyyn ja valvontaan. Se, että periaate toteutuu oikeudellisena sääntelynä ei vielä

takaa periaatteen toteutuvan käytännössä ja solidilla tavalla kaikissa unionin jäsenvaltiossa. Varainhoidon moitteettomuus ei voi perustua pelkästään oikeusnormeihin, vaan jäsenvaltioiden tahtoon toteuttaa yhteisöpolitiikkaa.

Periaatteista ja oikeussäännöistä EU-varojen käytössä ja valvonnassa

Suomi ja Euroopan yhteisön oikeusjärjestys. Poliitiikka, moraalit ja oikeus ovat tiiviissä yhteydessä toisiinsa eikä niiden välille voi pystyttää tiukkoja rajalinjoja. *Oikeussäännökset* ja muut oikeuslähteet, kuten lainvalmisteluasiakirjat ja oikeustapaukset on helposti tunnistettavissa suomalaisessa finanssioikeudessa. *Oikeusperiaatteet* muodostavat seuraavan tason normatiivisessa tarkastelussa. Periaatteet ovat oikeussääntöjä yleisempiä ja niitä voi syntyä muutoinkin kuin lainsäädäntöteitse. Valtion ja kuntien osalta tämä tarkoittaa julkisoikeuteen ja erityisesti tässä yhteydessä finanssioikeuteen sisältyviä normatiivisia arvoja ja tavoitteita. Esimerkiksi yhdenvertaisuuden periaate merkitsee kunnallisessa itsehallinnossa sitä, että kunnan jäseniä on kohdeltava yhdenvertaisella tavalla julkisten varojen käyttöä koskevassa päätöksenteossa. Edustuksellisen kansanvallan instituutiot: eduskunta ja kunnanvaltuusto päättävät julkistalouden hoidosta ja sen valvonnasta. Näiden edustuselimien ideologiset *arvot* ”muuntuvat” osaksi oikeusjärjestystä. Sotien jälkeisessä julkistaloutta koskevassa päätöksenteossa keskeisin arvoperusta on nojannut pohjoismaisen hyvinvointivaltion rakentamiseen ja nykyisin sen turvaamiseen (tästä Myllymäki 2000, 365–367).

Edellä hahmoteltu suomalaisen oikeustutkimuksen rakennetarkastelu finanssioikeudessa pitää paikkansa myös Euroopan yhteisön oikeusjärjestelmässä. Sen arvoperusta yhteiskunnallisesti ja moraalisesti on lausuttu Euroopan unionin perustamissopimuksessa, Maastrichtin sopimuksessa (7.2.1992). Yhteisön varainkäytön ja valvonnan säädöspohja nojaa lähtökohdiltaan primaarioikeuteen, Euroopan yhteisön perustamissopimukseen, niin sanottuun Rooman sopimukseen (25.3.1957), talous- ja rahapolitiikka 98–111 artiklat, bud-

jetti ja sen valvonta 268–280 artiklat. Sekundaarioikeudessa varainhoitoasetus (EY) N:o 1231/1977 sekä rakennerahastoasetukset, erityisesti yleisasetus (EY) N:o 1260/1999, rakennerahastovarojen valvonta-asetuksineen (EY) N:o 438/2001 toteuttavat Eurooppa-neuvoston huippukokouksessa määriteltyä finanssipolitiikkaa.

Euroopan yhteisön perustamissopimus tuntee myös niin sanotun *soft law* -ohjauksen (249 art.). Artikla antaa muun muassa komissiolle toimivallan ohjata niin budjetin toteutumista kuin sen valvontaakin oikeudellisesti sitomattomalla pehmeällä sääntelyllä. Esimerkiksi unionin jäsenvaltioiden yhtenäisen tilintarkastustavan edistämiseksi Euroopan komissio on julkaissut useita suosituksia, joilla ohjataan yhteisöoikeuden toteutumista kansallisessa toimeenpanokoneistossa. Suosituksilla ja lausunnoilla saattaa myös olla ohjaavaa tulkintavaikutusta yhteisöoikeutta sovellettaessa (Schwarze ym. 1999, 44).

Vaatimus moitteettomasta varainhoidosta. Euroopan yhteisön oikeusjärjestelmän ylikansalliset piirteet on jokainen jäsenvaltio tunnustanut liittyessään Euroopan unionin jäseneksi. Jäsenvaltiot ovat rajoittaneet suvereniteettiaan yhteisön hyväksi ja siirtäneet toimivaltaansa yhteisön toimielimille. Välittömiä oikeusvaikutuksia ja suoran sovellettavuuden omaava yhteisöoikeuden *lex superior* -vaikutus ulottuu myös unionin jäsenvaltioihin. Yhteisön oikeusjärjestelmään sisältyy myös suomalaiseseen finanssioikeuteen vaikuttavia periaatteita. Tarkasteltavat periaatteet pohjautuvat yhteisön erityisluonteeseen ja sisältyvät osittain perustamissopimukseen täydennettynä erityisesti unionin perustamissopimuksella.

Lojaliteettiperiaatteessa tunnustetaan yhteisöoikeuden etusija. Kyse on eräänlaista yleisvelvoitteesta, jonka mukaa Suomi toteuttaa kaikki velvoitteet yhteisön ja maamme välisissä varainsiirroissa. Merkittävän velvoite on sitoutuminen unionin tulotalouden rahoitukseen niin sanottuina jäsenmaksusuuksina (RS 269 art.). Euroopan yhteisön omien varojen järjestelmästä neuvosto on tehnyt päätöksen (EY) N:o 597/2000, johon Suomi on eduskunnan hyväksyntänä sitoutunut. Toisaalta lojaliteettiperiaate velvoittaa maatamme myös pidättäytymään toimista, jotka vaarantavat perustamissopimuksen tavoitteet (RS 10 art.) Lojaliteettiperiaatteen kunnioittaminen kaventaa Suomen

itsenäistä finanssivaltaa. Euroopan unionin perustamissopimuksella lisättiin primaarioikeuteen (RS 5 art.) *toissijaisuusperiaate* eli subsidiariteettiperiaate. Periaate on erittäin merkittävä parhaillaan maassamme toteutettavassa yhteisön rakennerahastolainsäädäntöön ja budjettiin perustuvassa rakennerahastouudistuksessa. Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti yhteisö toimii vain siinä laajuudessa kuin jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla toteuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita. Periaate ilmenee erittäin konkreettisesti neuvoston asetuksessa rakennerahastoja koskevista yleisistä säännöksistä (EY) N:o 1260/1999. Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti tukitoimien täytäntöönpanosta ja niiden valvonnasta vastaavat ensi sijassa jäsenvaltiot (asetus 1260/1999, 8 art.).

Rooman sopimus velvoittaa myös yhteisöä ja sen jäsenvaltioita *suojaamaan yhteisön taloudellisia etuja* petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta (RS 280 art.). Periaatteella on keskeinen merkitys varainkäytön valvonnassa. Periaatteen asetuksentasoisena ilmentäjänä voidaan pitää neuvoston antamaa asetusta Euroopan yhteisön taloudellisten etujen suojaamisesta (EY) N:o 2988/1995. Sanottua asetusta täydentää neuvoston antama asetus komission paikan päällä suorittamista tarkastuksista ja todentamisista Euroopan yhteisön taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten ja muiden väärinkäytösten estämiseksi (EY) N:o 2185/1996. Moitteeton varainhoito edellyttää, että virheitä ja väärinkäytöksiä koskevat yhteisöoikeuden säännökset ovat selkeitä ja tehokkaita. Yhteisövarojen väärinkäyttö tai väitetty väärinkäyttö herättävät voimakkaita tunteita niin unionin päätöksentekokeleimissä kuin jäsenvaltioissakin. Euroopan komission yhteydessä on vuoden verran työskennellyt uusi petostorjuntavirasto (OLAF), jonka toimintaan kohdistuu suuria odotuksia. Virasto on perustettu komission päätöksellä 28.4.1999 (EY) N:o 352/1999 ja sen toiminnan laillisuuden valvomiseksi on asetettu jäsenvaltioiden edustajista koostuva valvontakomitea (EY) N:o 1073/1999, 11 artikla.

Kaikkein väljin yhteisön primaarioikeuteen sisältyvä periaate (RS 274 art.), joka vaikuttaa suomalaisen varainkäyttöön ja valvontaan yhteisövaroja käytettäessä, on vaatimus *moitteettoman varainhoidon* varmistamisesta (Sound Financial Management). Jäsenvaltion on työskenneltävä yhteistyössä Euroopan komission kanssa sen varmis-

tamiseksi, että yhteisön budjetista myönnettyt määrärahat käytetään moitteettomasti. Moitteettoman varainhoidon periaate otettiin perustamissopimuksen osaksi vasta Maastrichtin sopimuksella (aikaisemmasta sääntelystä Strasser 1992, 69–70). Samalla sopimuksella Euroopan tilintarkastustuomioistuimesta tehtiin viides ”perustuslaillinen instituutio”, neuvoston, komission, parlamentin ja tuomioistuimen lisäksi (RS 246–248 art.). Talous- ja rahaliiton (EMU) perustamisen myötä Maastrichtin sopimuksen allekirjoittajat näkivät välttämättömäksi yhteisön taloudenhoidon ja sen valvonnan vahvistamisen. Vaatimus budjettikurista ja uudenaikaisesta kustannustehokkuudesta olivat unionin taloudellisen kehittämisen määrätietoisia tavoitteita.

Moitteettoman varainhoidon periaate on sisällytetty myös eduskunnan säätämään rakennerahasto-ohjelmien kansallista hallinnointia koskevaan lakiin (1353/1999, 31 §). Yhteisöoikeus on ylivaltiollista ja kohdistaa vaikutuksensa jäsenvaltioon, jonka tulee toimia lojaliteettiperiaatteen viitoittamalla tavalla. Valtion talousarvion *täydellisyysperiaatteen* (PL 84 §) mukaisesti valtion talousarvioon on otettava arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin. Euroopan yhteisölle maksettavat jäsenmaksuosuudet ja yhteisöltä saadut tulot, ennen muuta rakennerahastotuet, budjetoidaan täydellisyysperiaatteen mukaisesti vuotuisen talousarvioon. Unionijäsenyys ja Euroopan yhteisön perustamissopimus sitovat ja määrittävät Suomen valtion ja yhteisön välisiä varainsiirtoja (vrt. myös Maastricht 1 art.). Sanotusta huolimatta voidaan kriittisesti kysyä, onko varainhoidon moitteettomuuden vaatimus vain tavoitesäännös, jota kohti tulee pyrkiä erityisesti rakennerahastovaroja käytettäessä unionin jäsenvaltioissa vai pitäisikö periaatteelle antaa yksiselitteinen sisältö sitovine oikeusvaikutuksineen. Periaatteen talouspoliittista ominaispainoa korostaa se, että yhteisön talousarvion varojenkäytön pääpaino on alue- ja rakennepoliitikassa (Joutsamo ym. 2000, 333).

Euroopan komissio käynnisti vuonna 1995 SEM 2000 -ohjelman (Sound and Efficient Management), joka tähtäsi yhteisön varainhoidon moitteettomuuden parantamiseen. Tämä näkyy niin yhteisöjen omia varoja koskeneesta neuvoston päätöksestä (EY) N:o 597/2000 kuin toteutetun rakennerahastouudistuksen sisällöstäkin. Euroopan par-

lamentti, neuvosto ja komissio ovat lisäksi tehneet erillisen toimielinten välisen sopimuksen talousarviota koskevasta kurinalaisuudesta ja talousarviomenettelyn parantamisesta 6.5.1999 (EYVL N:o C 172, 18.6.1999). Sen sijaan komission taloushallinnon valvontaa ja sisäistä tarkastusta koskeva uusi varainhoitoasetus on edelleen säätämättä. Voimassa olevassa varainhoitoasetuksessa (EY) N:o 1231/1977, sen 2 artiklassa korostetaan määrärahojen käyttöä moitteettoman varainhoidon periaatteiden sekä erityisesti taloudellisuuden ja kustannusvaikuttavuuden periaatteiden mukaisesti. Artiklan loppuosa näyttäisi korostavan tuloksellisuutta. Artiklassa jää kuitenkin täysin avoimeksi moitteettomuuden sisältö ja sen suhde tuloksellisuuteen.

Rakennerahastovarojen käyttö ja valvonta

Rakennerahastovarojen yhteisöllinen sääntely. Berliinissä 24.–25.3.1999 kokoontunut Eurooppa-neuvosto päätti käyttää ohjelmakaudella 2000–2006 195 miljardia euroa rakennerahastojen tukitoimien toteuttamiseen. Rakennerahastolla tarkoitetaan Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa, Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston ohjausosastoa (EMOTR-O) ja kalatalouden ohjauksen rahoitusvälinettä (KOR). Neuvosto on antanut erittäin tärkeän yleisasetuksen rakennerahastoja koskevista yleisistä säännöksistä (EY) N:o 1260/1999. Rakennerahastojen valvontaan tämän artikkelin kannalta liittyy kaksi valvonta-asetusta, joista komission antaman asetuksen (EY) N:o 2064/1997 soveltaminen on tällä hetkellä rajallista. Sitä sovelletaan kuitenkin edelleen ohjelmakaudeksi 1994–1999 myönnettyihin tukitoimiin. Sen sijaan uusi valvonta-asetus (EY) N:o 438/2001 on säädetty nimenomaisesti vuodesta 2000 alkaneiden rakennerahastohankkeiden valvontaan.

Neuvoston antaman, rakennerahastoja koskevan yleisasetuksen 34 artiklan perusteella hallintoviranomainen vastaa tukitoimen puitteissa rahoitettujen toimien moitteettomuuden varmistamisesta erityisesti tekemällä sisäisiä tarkastuksia. Komissiolla on mahdollisuus esittää jäsenvaltiolle ja hallintoviranomaiselle *huomautuksia*. Näiden pohja-

na on komission ja hallintoviranomaisen yhteistarkastelu edellisen vuoden pääasiallisista tuloksista. Komissio voi esittää myös *suosituksia* tarkistuksiksi, joilla pyritään parantamaan tukitoimen seuranta- tai hallintojärjestelmän tehokkuutta. Toisin sanoen komission ja sen jäsenvaltioiden samoin kuin alueiden hallintoviranomaisten välisillä tapaa- misilla pyritään varmistamaan se, että täytäntöönpanon tehokkuus on ohjelmien tavoitteiden, yhteisön poliitikkojen ja moitteettoman varainhoidon periaatteiden mukaista (vrt. myös 38 artikla).

Komission vuonna 1997 antaman valvonta-asetuksen 2 artiklan mukaan jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien on *varmistettava* tukimuotojen asianmukainen täytäntöönpano moitteettoman varainhoidon päämäärien mukaisesti. Valvonta-asetus sisältää myös tiukkoja minimivaatimuksia tarkastusmääristä. Asetuksen 3 artiklan mukaan ennen kunkin tukimuodon päättymistä tehtäviin tarkastuksiin on sisällytettävä vähintään viisi prosenttia kaikista tukiin oikeutavista kustannuksista. Valvonta-asetuksen voimaantulo merkitsi Suomessa hallinnollisen valvonnan lisäystä sekä aivan erityisesti ministeriöiden ja sen alaisten organien sisäisen tarkastuksen resurssien lisäystä.

Komission vuonna 2001 antamaa uutta valvonta-asetusta perustellaan (perustelut, kohta 1) viittaamalla rakennerahastojen yleisasetuksen (EY) N:o 1260/1999 38 artiklan säännökseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että yhteisön varat käytetään tehokkaasti, säännönmukaisesti ja moitteettoman varainhoidon periaatteiden mukaisesti. Materiaaliselta sisällöltään asetuksen 3 artikla on kiintoisa. Hallinto- ja maksuviranomaisten on *suhteellisuusperiaatteen* mukaisesti suhteessa hallinnoidun tukitoimen kokoon säädettävä: tehtävien selkeästä määrittelystä; selkeästä jaosta moitteettoman taloudellisen käytännön varmistamiseksi tarvittavasta riittävästä erottelusta asianomaisessa organisaatiossa.

Valvonta-asetuksessa on otettu suhteellisuusperiaate avuksi täsmentämään varainhoidon moitteettomuuden vaatimusta. Suhteellisuusperiaate sisällytettiin primaarioikeuteen Maastrichtin sopimuksella (RS 5 art.). Tuohon ajankohtaan saakka periaate oli yhteisön tuomioistuimen oikeuskäytännön varassa (Schwarze ym. 1999, 145). Varojen käyttö ja valvonta eivät voi olla itsetarkoituksia. Rakennerahasto-

varoilta ja niiden käytöltä edellytetään tavoitellun päämäärän ja käytettävien keinojen välisen suhteen asianmukaisuutta (vrt. myös Joutsamo ym. 2000, 39–41). Moitittavaa on siis niin rakennerahastovarojen tuhlaus kuin tietoinen alibudjetointikin. On nähtävissä, että komissio pyrkii saamaan ennakoivuutta ja oikeusvarmuutta moitteetomaan varainhoitoon korostamalla suhteellisuusperiaatteen merkitystä.

Rakennerahastovarojen kansallinen hallinnointi. Unionijäsenyyden alkuvuosina rakennerahasto-ohjelmien kansallinen hallinnointi ja valvonta oli sirpaleista. Se oli myös vailla yhtenäistä, kansallista säädöspohjaa (HaVM 9/1999 vp). Järjestelmän kokonaisohjaus parani ratkaisevasti, kun eduskunta säätöi vuoden 1999 lopulla lain rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista. Lakia sovelletaan Euroopan yhteisön rakennerahastoista osarahoitettavien ohjelmien toimeenpanoon, hallinnointiin, valvontaan ja tarkastukseen (vrt. myös RS 280 art.). Toimivaltainen ministeriö vastaa ensisijaisesti rakennerahastovarojen valvonnasta ja tarkastuksesta (L 1353/1999, 25 §). Rakennerahastojen yleisasetuksen 9 artiklan säännöksen tarkoittamia hallintoviranomaisia ovat: sisäasiainministeriö, maa- ja metsätalousministeriö sekä työministeriö. Ministeriöillä on laaja valvonta- ja tarkastustoimivalta, joka ulottuu aina rahoituksen saajiin saakka (6 §, 29 §). Tarkastukseen tulee soveltaa sellaisia menetelmiä ja periaatteita, joilla voidaan varmistaa Euroopan yhteisön lainsäädännöstä johtuvien velvollisuuksien ja moitteettoman varainhoidon vaatimusten noudattaminen (31 §). Se, mitä tämä tarkoittaa, se jää täysin avoimeksi niin normin sisällössä kuin hallituksen esityksen perusteluissakin (HE 140/1999 vp).

Moitteettoman varainhoidon varmistamiseksi Suomessa on viime vuosina toteutettu merkittäviä lainsäädäntöuudistuksia. Uudistukset eivät johdu yksinomaan unionijäsenyydestä ja siitä johtuvista velvoitteista, vaan myös *toimintamenobudjetoinnista* (tulosbudjetointi) ja siihen liittyvästä *tulosohjauksesta*. Sanotut seikat ovat merkinneet sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen uudelleenarviointia. Tulosohjausajattelu ja entistä suurempia vapauksia virastoille ja laitoksille antava budjetointijärjestelmä eivät ole syntyneet niinkään lainsäädäntöoh-

jauksen kuin eduskunnan käsissä olevan *budjettivallan* ja sen muutoksen tuloksena.

Sisäinen valvonta nostettiin oikeudelliselta statukseltaan lain tasolle viime vuonna. Valtion talousarviolain (423/1988) 24 b §:n mukaan viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Tarkemmat säännökset sisäisestä valvonnasta ja tarkastuksesta sisällytettiin valtion talousarvioasetukseen (1243/1992) 9 lukuun. Sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat viraston ja laitoksen toimintaan kohdistuvat vaikutukset (69 a §). Aikaisemmin luonnostellut Euroopan yhteisön oikeusjärjestyksen vaatimukset ovat tehostaneet sisäistä valvontaa, mutta resurssitilanteena saattaneet jopa heikentää muiden kansallisten varojen valvontaa (ks. myös HE 188/1999 vp).

Valtiontalouden ulkoiseen finanssivalvontaan vaikutti perustuslakiuudistus. Suomen perustuslain (731/1999) 90 §:n mukaisesti eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkastusviraston riippumattomuus toimeenpanovallasta, valtioneuvostosta ja tässä tapauksessa erityisesti valtiovarainministeriöstä, oli aikaisemman lainsäädännön osalta ongelmallinen. Moitteettoman varainhoidon valvonnan näkökulmasta tilannetta kritisoivat sekä tutkijat että Euroopan komissio. Perustuslakiuudistuksen seurauksena säädettiin laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000). Niin ikään uusittiin valtiontilintarkastajien johtosääntö (745/2000). Kummallakin finanssivalvontaorganilla on erityislakiin (353/1995) perustuva laaja toimivalta tarkastaa Suomen ja Euroopan yhteisön välisiä varainsiirtoja. Näistä merkittävimmät koskevat rakennerahastovaroja. Kun erikseen ansaitsee maininnan tarkastusviraston laaja toiminnantarkastus (tuloksellisuus), on suomalaisessa finanssivalvonnassa viime vuosina tehty paljon ratkaisuja moitteettoman varainhoidon varmistamiseksi.

Moitteettomuuden konkretisointi. Yhteisön perustamissopimus (RS 248 art.) antaa tilintarkastustuomioistuimelle erittäin laajan toimivallan yhteisön varainkäytön laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden tarkastamisessa. Tilintarkastustuomioistuimen tulee tarkastustyössään varmistaa yhteisön varainhoidon moitteettomuus. Euroo-

pan tilintarkastustuomioistuinin on unionin ulkoisen finanssivalvonnan orgaanina tarkastuskertomuksessaan (vuosi 1977, 19) määritellyt moitteettoman varainhoidon tarkastuksen tarkoittavan ensi sijassa sitä, onko toiminnalle asetetut tavoitteet saavutettu, missä määrin ne on saavutettu ja mikä hinta saavutuksista joudutaan maksamaan. Sanotun kanssa on looginen tilintarkastustuomioistuimen kanta, ettei pelkkä määrärahan ottaminen talousarvioon ole sellaisenaan riittävä peruste määrärahan käyttämiselle tarkoitukseensa. *Edellytyksenä moitteettoman varainhoidon toteutumiselle on, että taloudelliseen päätöksentekoon liittyvien toimien laillisuus ja asianmukaisuus varmistetaan ennalta.*

Tuoreessa lausunnossaan (2/2001) komissiolle ehdotuksesta neuvoston asetukseksi Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta tilintarkastustuomioistuin lähtee siitä, että moitteetonta varainhoidon periaatetta on tulkittava taloudellisuuden, vaikuttavuuden ja tehokkuuden periaatteiden mukaisesti. Tämä merkitsisi entistä vahvemmin tarkoituksenmukaisuusnäkökulmaa ja suomalaisen julkisyhteisöjen varainkäyttöön ja valvontaan jo useita vuosia kuuluneen *tuloksellisuuden* tunnustamista ja sen analysointia edellä sanotuin komponentein (2001/C 162/01).

Oikeustapaus (T-277/1997):

Kantaja Ismeri Europa Srl, joka on italialainen yhtiö, vaati Euroopan tilintarkastustuomioistuinta vahingonkorvausvastuuseen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa vahingosta, jonka se katsoi kärsineensä tilintarkastustuomioistuimen erityiskertomuksen (n:o 1/1996) sisältämän kritiikin sekä kertomukseen liittyvän Euroopan komission antaman arvostelun vuoksi.

Niin sanotussa Välimeren alueen politiikassa (vrt. Pohjoinen ulottuvuus ja Suomi) toteutettavien ohjelmien toteuttamisessa tilintarkastustuomioistuin totesi runsaasti vakavia säännönmukaisuuksia ja puutteita. Nämä johtuivat eturistiriidoista sopimusten tekemisessä ja samojen konsulttiyritysten toiminnassa toteutustehtävissä. Eturistiriidat vaaransivat tilintarkastustuomioistuimen mukaan varainhoidon moitteettomuuden. Erityiskertomukseen sisältyi Ismeri Europan toimintaa koskevaa negatiivista informaatiota. Kantajan mukaan tilintarkastustuomioistuin ensimmäistä kertaa julkisesti arvostelee yhteisön ulkopuolisia henkilöitä. Italialaisyritys toteaa tämän jälkeen kiintoisasti: *”ilmaus voi olla kunnianloukkaus, vaikka kerrottu asia olisikin totta joko kokonaan tai osittain”* (tuomio, kohta 107). Kurs. AM.

Yrityksen arvonannolle koituneesta vahingosta samoin kuin vahingosta, jonka kantaja oli kärsinyt sopimuksen purkautumisen vuoksi tuomioistuini ei määrittänyt tilintarkastustuomioistuinta korvausvastuuseen. Tuomioistuini viittasi perusteluissaan tilintarkastustuomioistuimen toimivaltaan varainhoidon moitteettomuuden varmistamiseksi. Samassa yhteydessä tuomioistuini tulkitsi, että tilintarkastustuomioistuimen toimivalta koskee aivan ilmeisesti myös *poliittisten valintojen* (Kurs. AM) täytäntöön panemiseksi käytettyjen varojen valvontaa varainhoidon moitteettomuuden näkökulmasta (tuomio, kohta 145).

Euroopan komission on toteutettava yhteisön talousarviota omalla vastuullaan ja asetettujen määrärahojen rajoissa moitteettoman varainhoidon periaatteiden mukaisesti. Tämä primaarioikeuden velvoite (RS 274 art.) on toistettu yhteisön varainhoitoasetuksen 22 artiklassa. Komissiolla on ollut mahdollisuus oikeussäännöksiin tarkentaa varainhoidon moitteettomuuden avointa käsitesisältöä. Näin se on myös menetellyt antaessaan vuonna 1997 rakennerahastovaroja koskeneen valvonta-asetuksen (EY) N:o 2064/1997.

Euroopan komissio on eräissä tapauksissa pienentänyt rahoitustukia hyvän (moitteettoman) taloudenhoidon vastaisina.

Oikeustapaus (T-72/1997):

Portugalilainen yritys (Proderec) nosti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa kumoamiskanteen komissioita vastaan siitä syystä, että komissio oli yrityksen käsityksen mukaan pienentänyt sen saamia Euroopan sosiaalirahaston myöntämiä rahoitustukia perusteettomasti. Yritys väitti, ettei portugalilaisella, sinänsä tuen maksatukseen ja valvontaan toimivaltaisella viranomaisella, ollut toimivaltaa perustella komissiolle tuen takaisinperintää ”kohtuullisuuteen” ja ”hyvään taloudenhoitoon” liittyvillä syillä.

Tuomioistuini totesi kiistattomaksi, että niin Portugalin kuin yhteisön oikeudessakin julkisten varojen käyttöedellytyksenä on hyvää taloudenhoitoa koskeva vaatimus (tuomio, kohta 87). Samalla kuin tuomioistuini hylkäsi Proderecin kanteen se korosti jäsenvaltion velvollisuutta soveltaa hyvään taloudenhoitoon nojautuvaa perustetta niin, että finanssivalvonnassa varmistetaan korvattavaksi vaadittujen kustannusten asianmukaisuus suhteessa aikaansaatuihin suoritteisiin. Päätöksellään tuomioistuini vahvisti jäsenvaltioiden viranomaisten laajan yhteisön varainkäytön valvontatehtävän, jonka tarkoituksena on laillisuuden lisäksi selvittää rahoitettavien hankkeiden varainkäytön tarkoituksenmukaisuus.

Vastaavanlainen tapaus Branco vastaan komissio (Asia T-142/1997) osoittaa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen johdonmukaisen linjan säilyneen. Komission päätös pienentää tukea oli perustunut kansallisen tarkastuselimen tilintarkastukseen, jossa oli muun ohessa havaittu alihankkijoiden tarpeettomasta käytöstä johtuneita menoja. Tuomioistuin totesi yrityksen syyllistyneen hyvän taloudenhoidon vastaiseen toimintaan alihankkijoiden käytössä ja hylkäsi Brancon kanteen Euroopan komissiota vastaan.

Johtopäätökset

Euroopan yhteisön talousarvion loppusumma varainhoitovuonna 2001 on noin 90 miljardia euroa. Talousarvion tulopuolen moitteettomuus, mikä sinänsä perustuu suureksi osaksi jäsenvaltioiden maksuosuuksiin, nousee erittäin harvoin niin varainkäyttäjien kuin valvojenkin kriittiseen tarkasteluun. Yhteisövarainhoidossa sen heikko kontrolli, tuhlaukset ja petokset ovat haavoittuvia asioita suhteessa unionin organeihin, jäsenvaltioihin ja erityisesti kansalaisiin. Vaikka Euroopan komissio muodollisesti on vastuussa talousarvion toteuttamisesta, yhteisön varainhoidon erityispiirre on, että noin 80 % yhteisön varoista käytetään sen jäsenvaltioissa. Edessä oleva unionin itälaajentuminen lisää entisestään unionin menoja. Näin ollen pyrkimys parantaa yhteisön taloudenhoidon moitteettomuutta on muodostunut 2000 luvun taittuessa lähes itseisarvoksi (ks. myös White & Hollingsworth 1999, 167–170).

Euroopan tilintarkastustuomioistuin tulkitsee niin tarkastuskäytännön kuin moitteettoman varainhoidon periaatteesta antamansa tuoreen lausuntonsakin perusteella periaatetta tarkoituksenmukaisuuskysymyksenä, jonka komponentit ovat tuloksellisuuden arviointikriteereitä. Tuloksellisuuden arviointiin on vaikuttanut budjettivaroilla saadun kustannustehokkuuden mittaaminen (Value for Money). Sen sijaan Euroopan komissio on muun ohessa rakennerahastojen valvonta-asetuksissa nähnyt moitteettoman varainhoidon periaatteen sekä laillisuus- että tarkoituksenmukaisuuskysymyksenä. Periaatteen tulkinnassa vallitsee jännite tilintarkastustuomioistuimen

ja komission välillä. Osittain tuo jännite on luonnollinen, sillä tilintarkastustuomioistuimen päätarkastuskohde on komissio ja sen vastuulla oleva talousarvion toteuttaminen.

Komission ja tilintarkastustuomioistuimen välinen jännite liittyy reviiirijatteluun unionin instituutioiden välillä. Ei voi olla yhtymättä väitteeseen (White & Hollingsworth 1999, 180–181), jonka mukaan komissio vastustaa tilintarkastustuomioistuimen keskittymistä yhteisön budjettivaroilla aikaansaatujen tulosten arviointiin. Näiden asioiden arviointi kuuluu – niiden poliittinen painotus huomioon ottaen – komission käsityksen mukaan sille itselleen ja/tai neuvostolle. Mikäli tällaiseen tulkintaan, joka ei sinänsä saa tukea edes perustamissopimuksesta (248 art.) tai edellä selostetusta Ismerin tapauksesta, tyydyttäisiin, vietäisiin ulkoisen finanssivalvonnan organilta vuosittilintarkastuksessa mahdollisuus tarkoituksenmukaisuusperusteilla arvioida Euroopan komission tuloksellisuutta tai tuloksettomuutta yhteisön budjetin toteuttajana ja varainhoidon sisäisenä valvojana.

Euroopan komission keskeisin juridinen työkalu, yhteisön yli kaksikymmentä vuotta vanha, sääntelytekniikaltaan sekava varainhoitoasetus ja sen vuosikausia jatkunut tulokseton ”uudistus” puhuu omaa kieltään siitä, millaisia ristiriitoja unionin jäsenvaltioissa ja unionin orgaaneissa vallitsee pyrkimyksessä kohti moitteetonta varainhoidon järjestelmää. Varainhoidon sisäisestä valvonnasta neuvosto vihdoinkin sääti varainhoitoasetuksen muutoksen (EY) N:o 762/2001, jolla sisäisen tarkastuksen tehtävät erotettiin varainhoidon ennakkovalvonnan tehtävistä. Tämä ennakoி puolestaan sitä, että yhteisön nykyinen varainhoitoasetus vihdoinkin uudistetaan lähiaikoina. Jäsenvaltioiden ja yhteisön instituutioiden uudistushalu ja sitoutuminen Agenda 2000:n toteuttamiseen sekä unionin itälaajentumiseen taloudellisine seurausvaikutuksineen siirtäneen vuoden 1977 varainhoitoasetuksen lainsäädäntömuseoon. Tämä puolestaan avaisi entistä suurempia mahdollisuuksia moitteettoman varainhoidon periaatteen toteuttamiseen niin komission, tilintarkastustuomioistuimen kuin jäsenvaltioiden tarkastusorganienkin toiminnassa.

Varainhoitoasetusluonnos (KOM/2000 461 lopullinen) näyttäisi muuttavan tavoitesäännökseksi jääneen moitteettoman varainhoidon periaatteen sisällön tuloksellisuuden tulkiksi eli yhteisövarojilla saatu-

jen aikaansaamisien ja aikaansaamattomuuden analysointivälineeksi. Ei ole ehkä pelkkä aasinsilta palata artikkelin alkuun ja oikeusperiaatteisiin. Suhteellisuusperiaate on yleisesti tunnustettu oikeusperiaate maamme hallinto-oikeudessa. Periaatteen keskeisin sisältö on, että viranomaisen toiminta on mitoitettava oikein. Mittana yleisesti käytetään asianmukaisuutta, tarpeellisuutta ja välttämättömyyttä niin velvoitteiden asettamisessa kuin etujen myöntämisessäkin. Moitteetoman varainhoidon periaatteen konkretisoimiseksi rakennerahastovarojen käyttäjät ja valvojat voivat saada tuloksellisuusajattelun lisäksi merkittävää tulkinta-apua suhteellisuusperiaatteesta. Yhteisöoikeudessa periaate on laajimmillaan yleisen oikeudenmukaisuuden ilmaus unionin ja sen jäsenvaltioiden välillä silloin, kun yhteisövaroja käytetään ja niitä valvotaan Maastrichtin sopimuksessa lausuttujen ylevien tavoitteiden vaalimiseksi.

Lähteet

- Joutsamo, Kari & Aalto, Pekka & Kaila, Heidi & Maunu, Antti (2000). Eurooppaoikeus. Kolmas, uudistettu painos. Jyväskylä: Lakimiesliiton Kustannus.
- Myllymäki, Arvo (2000). Finanssihallinto-oikeus. Porvoo: Werner Söderström Laitos.
- Schwarze, Jürgen & Laakso, Seppo & Kuuttiniemi, Kirsi (1999). Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeiset periaatteet. Helsinki: Valtiovarainministeriö, Hallinnon kehittämisosasto.
- Strasser, Daniel (1992). The finances of Europe. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
- White, Fidelma & Hollingsworth, Kathryn (1999). Audit, accountability and government. Oxford: Oxford University Press.

Oikeustapaukset

- Euroopan yhteisön ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin
 Proderec vastaan Euroopan komissio, Asia T-72/1997
 Branco vastaan Euroopan komissio, Asia T-142/1997
 Ismeri Europa Srl vastaan Euroopan tilintarkastustuomioistuin, Asia T-277/1997

Aimo Ryynänen

Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtionvalvonnan kunnallistamista?

Tarkastuslautakunnan lakisääteinen asema

Vuoden 1995 kuntalaki toi maamme kunnallishallintoon täysin uuden orgaanin, tarkastuslautakunnan. Kuntalain 71 §:n mukaan valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajien tulee olla valtuutettuja.

Tarkastuslautakunnalla on kaksi tehtävää. Ensinnäkin sen on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Toiseksi sen on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet (71.2 §).

Kuten jo lain sanamuodosta on havaittavissa, on tarkastuslautakunta valtuuston toimintaa ja päätöksentekoa palveleva elin. Tästä syystä on keskeistä tarkastella seuraavassa erityisesti sitä, miten kuntalain tuomalla uudella ratkaisulla on kyetty vaikuttamaan valtuuston asemaan ja toimintaan. Sitä ennen on syytä lyhyesti tarkastella niitä tavoitteita, joita uuden elimen toiminnalle lakia säädettäessä asetettiin.

Miksi tarkastuslautakunta?

Uuden lakisääteisen lautakunnan asettamispakon kuntalaissa voidaan nähdä olevan ristiriidassa sen kehityksen kanssa, joka käynnistyi 1980-luvun lopulla vapaakuntakokeilun myötä. Lakisääteisten lautakuntien asettamisvelvollisuus poistui vähitellen myös pysyvästä lainsäädännöstä. Tätä voidaan katsoa myös Euroopan neuvoston paikallisen it-

sehallinnon peruskirjan edellyttävän (6-artikla). Peruskirja saatettiin Suomessa voimaan lokakuussa 1991. Sen sisältö vaikutti merkittävästi myös kuntalain valmistelussa, kuten lakia valmistelleen kunnalliskomitean mietinnöstä on useista kohdin luettavissa.

Kuntalakia valmistellut kunnalliskomitea ei mietinnössään (KM 1993:33) esittänyt tarkastuslautakuntajärjestelmää. Idea nousi esille vasta hallituksen esitystä valmisteltaessa. Tilintarkastuksessa ammattitilintarkastajien aseman vahvistamisvaatimus nousi erityisesti valtionhallinnon taholta. Vaatimus liittyi samanaikaisesti tapahtuneeseen valtionvalvonnan vähentämiskehitykseen.

Säädetyin lain mukaisessa muodossa toteutettu tarkastusjärjestelmä pyrki vahvistamaan kuntien itsehallintoa tukevaa omavastuista valvontaa (Ryynänen 1999, 320). Toisaalta tarkastuslautakuntajärjestelmän luominen liittyy pyrkimykseen luoda, lisätä ja ylläpitää uskotavuutta kunnallishallintoon tehostamalla hallinnon ja talouden tarkastusta. Vailla ammattitilintarkastusta kunnallishallinto ei tosin ollut toiminut aiemminkaan. Luottamushenkilötilintarkastajien ohella yhtenä tilintarkastajana oli toiminut kuntien keskusjärjestöjen kuntatarkastaja (kunnallislain 92.3 §). Huomionarvoista on myös se, että jo aiempien kunnallislakien voimassa ollessa kunnallisen tilintarkastuksen ala oli muuttunut siten, että tilinpidon tarkastamisen lisäksi hallinnon tarkastaminen oli tullut entistä korostetummin esiin (Ruuska 1977, 13).

Voidaan luonnollisesti havaita, että sanottu tilintarkastuksen vahvistamistavoite olisi ollut saavutettavissa muinkin hallinnollisin ratkaisuin. Idea erillisestä tarkastuslautakunnasta lieene kopioitu tuoreesta Norjan kunnallislain uudistuksesta. Idean taustaa ei kylläkään ole dokumentoitu valmisteluasiakirjoihin. Norjan kunnallislain (25.9.1992 nr. 107) 60§:n mukaan kontrollivaliokunta (kontrollutvalg) on pakollinen kaikissa kunnissa ja maakunnissa (fylkeskommuner). Kunta- ja työministeriö on lisäksi antanut kontrollivaliokuntaa ja sen toimintaa koskevat yksityiskohtaiset määräykset (Forskrifter om revisjon og kontrollutvalg, fastsatt 13. januar 1993 i medhold av lov om kommuner og fylkeskommuner). Määräysten 1 §:n mukaisesti kontrollivaliokunta suorittaa valtuuston puolesta kunnan hallinnon juoksevaa valvontaa. Lisäksi valiokunta valvoo tilintarkastuksen toimintaa.

Norjan konkreettisen esimerkin lisäksi yleiset julkisen hallinnon uudistamislinjaukset olivat tukemassa idean käyttöönottoa. Controlling-termi kuului tähän kokonaisuuteen keskeisenä käsitteenä. Controlling ei ole samaistettavissa sanaan kontrolli. Termi pitää sisällään englanninkieliset sanat to control, mikä tarkoittaa ohjaamista ja sääntelemistä. Tämä tarkoittaa olennaiselta osin yritysten ja hallinnon johtamistyön tukemista. Controlling on kehitetty liike-elämän käytännöstä. Siitä tuli liike-elämän tutkimuksen avulla johtamistoimintojen tukemisen laaja-alainen konsepti, jota ryhdyttiin soveltuttamaan myös julkiseen hallintoon. Controlling on perusteiltaan johtamista tukeva instrumentti (Bauer & Klug 1996, 162–163). Hallinnon johtamisen strategisella ja operatiivisella suunnittelulla on oltava parempi perusta ja keskinäinen yhteys (vaihtoehtojen ja kustannusten systemaattinen työstäminen, operatiivisen toiminnan suora johtaminen strategisesta suunnittelusta käsin). Poliittisten aktiviteettien toteutuksen, täytäntöönpanon ja kontrollin on tapahduttava siten, että suunniteltu myös saavutetaan. Poikkeamat on voitava havaita ajoissa (pitää – on -vertailu).

Muutoksen merkittävyyteen nähden on varsin yllättävää, miten olemattomin perusteluin uuden pakollisen toimielimen asettamista perustellaan (HE 192/1994 vp. s. 115–116). Perustelut ovat pelkästään teknisiä toimintaa koskevia seikkoja. Hallintovaliokunnan mietintöön (HaVM 18/1994 vp s. 15) sisältyy yksityiskohtaisempaa tarkastuslautakunnan aseman analysointia:

”Uudistuksella voidaan arvioida olevan tässä suhteessa positiivinen vaikutus erottamalla selkeästi toisistaan tehtävien hoitamiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen liittyvä tarkoituksenmukaisuusarviointi (tarkastuslautakunta), varsinainen tilintarkastus (ammattitilintarkastus) ja mahdollinen sisäinen tarkastus (revisiotoimi). Uudistusta on tässä suhteessa arvioitu hallituksen esityksen perusteluissa niukahkosti ja hieman epäselvästi, jolloin on syntynyt ehkä virheellinenkin kuva luottamushenkilöiden osuuden merkityksen vähenemisestä. Uudistus mahdollistaa nimenomaan luottamushenkilöiden vaikuttamismahdollisuuden lisääntymisen. Tarkastuslautakunta ohjaisi ammattitilintarkastusta sekä arvioisi, onko kuntaa johdettu ja kunnan asioita hoidettu laadullisten tavoitteiden mukaisesti ja tehokkaasti. Tarkastuslautakunta voi halutessaan antaa, ja antanee myös yleensä, kirjallisen lau-

sunnon havainnoistaan valtuustolle. Tarkastuslautakunnan arvioon sisältyy luonnollisesti myös kannanotto ammattitilintarkastajien esittämistä huomautuksista.

Valiokunnan käsityksen mukaan tarkastuslautakunnan toimivaltaan kuuluu 9 luvun nojalla arvioida myös tilintarkastajien työtä ja oikeus toimittaa itsekin kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa. Kysymys ei tällöin ole varsinaisesta 73 §:n mukaisesta tilintarkastuksesta.”

Valiokunta halusi myös selventää entisestään tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan välistä työnjakoa poistamalla tilintarkastuskertomusta koskevasta pykälästä kunnan edun vastaisen toiminnan tarkastuksen. Tällä tarkoitetaan valiokunnan käsityksen mukaan tarkoituksemukaisuuden arviointia, joka ei kuulu tilintarkastajalle vaan tarkastuslautakunnalle (Vuorinen 1998, 70).

Kuntalain säätämistä tarkasteltaessa voidaan tarkastuslautakunnan asettamissäännöstä pitää varsin vähäisin perusteluin ja pohdinnoin synnytettyinä. Vasta eduskunnan valiokunta ryhtyi yksityiskohtaisemmin kuvailemaan toimielimen asemaa ja tehtäviä. Kun muistetaan, että kuntalain valmistelu oli usean vuoden prosessi, voi vasta lainvalmistelun loppuvaiheessa esille nostettua uutta perusratkaisua pitää muusta lain valmistelusta poikkeavana.

Ei näin ollen ole ihmeteltävää, että tarkastuslautakuntien toiminnan alkutaipaleella on ollut ongelmia sekä tarkastuslautakunnan aseman että tehtävien määrittelyn suhteen. Myös kunnanhallitusten ja tarkastuslautakuntien työnjaossa on ollut ongelmia. Ne ovat koskeneet erityisesti valtuustoasioiden valmisteluvastuuta. Arviointia on myös haitannut se, että valtuustot eivät useinkaan ole riittävän selkeästi asettaneet tai kirjanneet valtuuston päätösasiakirjoihin tavoitteita, joita koskevaa arviointia tarkastuslautakuntien tulisi tehdä (VNS 3/1999 vp s. 20, Selvitys kuntien itsehallinnollisesta asemasta 2000, 69 ja Hoikka ym. 1999, 254–263).

Yhteys valtuuston suorittamaan tavoiteasetteluun

Syyllystymättä tilintarkastuksen merkityksen vähättelyyn (kyseessä-hän oli kunnallisen tilintarkastuskulttuurin muuttuminen, ks. Vuorinen 1998) voi todeta, että mielenkiintoisimman ja kansanvallan kannalta keskeisimmän tarkastuslautakunnan tehtävän muodostaa valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointitehtävä. Lautakunta on tässä roolissaan selkeästi valtuustoa avustava orgaani. Erkki Vuorinen luonnehtii osuvasti tarkastuslautakuntaa valtuuston asettamaksi asiantuntijaelimeksi, joka valmistelee arvioinnin valtuustolle (Vuorinen 2000, 30). Se on myös riippuvainen valtuustosta sen suhteen, missä määrin ja minkä laatuista tavoitteita valtuusto on asettanut. Kuten useista seurantatutkimuksista on ollut todettavissa, on valtuustojen tavoiteasettelu toistaiseksi ollut suhteellisen kehitymätöntä. Näin ollen ei tarkastuslautakunnallakaan monissa kunnissa ole voinut olla erityistä havainnoitavaa.

Myös valtuuston asema muuttui vuoden 1995 kuntalain myötä. Tosiasiallinen kehitys on lainsäädännön muutoksen rinnalla ollut toinen valtuuston asemaa niin meillä kuin muissakin maissa muuttanut tekijä. Siksi yllättävää on, että kuntalaisten edustustoa, valtuustoa koskeva tutkimus on aina näihin päiviin saakka ollut yllättävän niukkaa. Tätä voidaan pitää yllättävänä erityisesti sen johdosta, että maamme kunnallishallinto nojaa valtuustoperiaatteelle, toisin sanoen valtuuston päätösvalan ensisijaisuudelle. Sen mukaisesti myös kuntalain 13.1 §:ssä säädetään yksiselitteisesti, että valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta. Tutkimuksellisen kiinnostuksemme vähäisyys on silmiinpistävää erityisesti kansainvälisen keskustelun valossa. Koko 1990-luvun on monissa maissa käyty vilkasta tutkimuksen ja käytännön edustajien keskustelua politiikan ja hallinnon välisestä suhteesta. Keskustelu ei suinkaan ole vähentynyt (esim. Ruotsin kuntalehti *Kommunaktuellt* otsikoi laajan artikkelikokonaisuutensa ”Folkvalda i bakvagnen”, nro 18/2001).

Kuntalain sisällön muotoutumisessa mielenkiintoisimman ja tunte mattomimman vaiheen muodostaa reilun vuoden aikaväli kunnallis-komitean mietinnön valmistumisesta hallituksen esityksen antami-

seen (jossa vaiheessa siis tarkastuslautakuntajärjestelmäkin tuli mukaan).

Kuntalakia säädettäessä lainvalmistelijan selkeä tahto oli, että valtuusto on kunnan poliittisen johtamisen ytimessä. Kuntalakia koskevan hallituksen esityksen perusteluissa vakuutettiin useita kertoja, että valtuuston asema eli antoiko kuntalaki siihen keinot? On havaittavissa, että jo hallituksen esitys merkitsi monin osin heikennystä komitean esittämään (esimerkiksi valiokunnat muutettiin nimeltään lautakunniksi).

Lain esitöissä julkilausuttuja yleviä tavoitteita on tietysti arvioitava kriittisesti. Esitöiden keskeinen funktio on nimittäin usein varmistaa lainsäädäntöhankkeen poliittinen hyväksyttävyys. Lakiesityksen julkilausutut tavoitteet voivat poiketa lain tosiasiallisesta merkityksestä ja vaikutuksista. Esimerkiksi 1970- ja 80-lukujen moniin lainsäädäntöuudistuksiin oli vakiintuneesti kirjattu tavoitteeksi myös kunnallisen itsehallinnon vahvistaminen eräänlaisena markkinointiperusteena, vaikka lait tosiasiallisesti merkitsivät tuon itsehallinnon jatkuvaa kaantumista. On siis tilaus sellaiselle kriittiselle oikeustutkimukselle, jossa arvioidaan mahdollista ristiriitaa julkilausuttujen tavoitteiden ja lain tosiasiallisten vaikutusten välillä. Kuntalaki tarjoaa tällaisen ristiriidan mahdollisuuden oletukseen epäilemättä perusteita.

Nähdäkseni epäilylle on selkeitä syitä. NPM-ajattelun mukaisina instrumentteina suomalaiseenkin kunnallishallintoon tulivat valtuuston ja hallinnon suhdetta määrittelevät tavoiteasettelut, sopimusmenettely, resurssien budjetointi ja yksittäisten palvelualueiden toimintaa koskevan vastuun delegointi. Tämä liikkeenjohdolliseen ohjauslogiikkaan nojaava konsepti törmää kuitenkin kunnalliseen realiteettiin. Valtuutetut ymmärtävät itsensä kuntalaisten ja valitsijoidensa edustajiksi. Tässä roolissaan he voivat säilyttää yhteytensä kansalaisiin ja valitsijoihinsa ainoastaan identifioitumalla konkreettisilla kansalaisten asioilla, tuomalla niitä poliittiseen päätöksentekoprosessiin ja yrittämällä saada niitä läpi. Niinpä monet valtuutetut pitävätkin uutta jyrkkää roolin- ja tehtävänjakoa, jonka mukaan he ovat operatiivisen alueen ulkopuolella, selvänä vallanmenetyksenä, eivätkä koe uutta roolia oikeutettuna. Tässä heillä on tukenaan kunnallisoikeudellinen selkänaja. Valtuustolla nimittäin on yleistoimivaltuus kai-

kissa kunnan asioissa. Näinhän kuntalain 13.1 § on ymmärrettävä, jos sillä halutaan katsoa olevan mielekäs merkitys. Siksi valtuustoa ei voi sulkea juoksevankaan hallinnon ulkopuolelle. Valtuustolla on toisin sanoen voitava olla säännönmukaisesti esille nousevissa ja päivittäisasiissakin viimekätinen ratkaisuvallta. Näin valtuuston asemaa ei meillä kuitenkaan tulkita. Valtuuston yksittäisasioihin puuttumisvaltaa rajoittavat tehokkaasti monet oikeudelliset pidäkkeet. Erityislaeilla on runsaasti päätösvaltaa osoitettu hallinnon orgaaneille, valtuuston vallankäytön ulkopuolelle. Valtuusto ei myöskään voi siirtää ratkaistavakseen johtosäännönkään perusteella käytetyn toimivallan nojalla tehtyjä päätöksiä, vaikka ne koettaisiin virheellisiksi tai epätarkoituksenmukaisiksi. Tällaisten valtuuston vallan ulkopuolelle jäävien päätösten osuushan on varsin merkittävä.

Tämän vuoksi on paikallaan kaksi toteamusta. Ensinnäkin varsin yleinen käsitys ”valtuustolla on valtaa niin paljon kuin se itse haluaa”, osoittautuu tarkemmassa analyysissä kestäättömäksi. Toiseksi, kuntalain 13.1 §:n antama määrittely valtuuston vallasta on sekin kestävä. Tähän 13.1 §:n ja muun sääntelyn väliseen suhteeseen on kovin vähän osoitettu huomiota käydyssä keskustelussa. Palaan valtuuston päätösvallan määrittelyn ongelmallisuuteen yksityiskohtaisemmin jäljempänä.

Tutkimuksessa (esim. Majoinen 2001) on käsitelty silkkihansikkailla 1990-luvun uudistusta, jossa niin meillä kuin monissa muissa maissa kuntalaisedustustot (valtuustot) siirrettiin vallankäytön ytimen ulkopuolelle. Leena Leväsvirran väitöskirjassa keskeisenä tutkimustuloksena on johtopäätös, jonka mukaan valtuuston rooli ylimpänä vallankäyttäjänä on vähentynyt (Leväsvirta 1999, 6). NPM-oppien kriittistä tarkastelua on suoritettu tältä osin erittäin runsaasti mm. Saksan osavaltioiden uudistusten johdosta. Tätä keskustelua kannattaisi meilläkin seurata ja arvioida omaa järjestelmäämme.

Tässä yhteydessä voi viitata myös toisen esimerkin valossa hallintovaliokunnan ja eduskunnan kyvyttömyyteen nähdä valtuuston uuden roolin asettamat reunaehdot. Eduskunta muutti valmistelun mukaista ehdotusta valtuustojen koosta siten, että säilytettiin kunallislain mukainen säännelty suurten valtuustojen malli. Valtuuston keskeiseksi tehtäväksi kuntalaista johdettuna on muodostunut

strateginen johtaminen. Kun strategiaa määrittelee suuri ryhmä, muodostuvat strategiat väistämättä ympäripyöreiksi. Tuotettujen näkemysten syvällisempi analysointi ja niiden pohjalta käytävä dialogi jäävät puuttumaan (Majoinen 2001, 260). Eduskunnan tekemä muutos tältäkin osin johti itse asiassa valtuustojen vallan ja sitä kautta demokratian heikentymiseen. Tätä Kaija Majoisen tutkimuksesta ilmenevää havaintoa voi pitää tärkeänä osoituksena lain ilmaistujen tavoitteiden ja lain säännösten heikosta yhteensopivuudesta.

Kysymys valtuuston asemasta

Kysymys kunnan päätösvallan sisällöstä on keskeinen tarkasteltaessa valtuuston asemaa. Päätösvallan käsitettä on pidetty epämääräisenä (Heuru 2000) ja sen on katsottu olevan määritettävissä vain laadullisena, kunnan ja kuntalaisten kannalta keskeistä päätösvaltaa sisältävänä kokonaisuutena (Mäenpää 1981). Ehkä osuvin määrittely edelleen on Hermansonin yli sata vuotta vanha määritelmä, jonka mukaan kunnan päätösvalta on toimivaltaa muodostaa kunnan tahto.

Perustavaa laatua oleva kysymys valtuuston aseman määrittämisessä on se, pidetäänkö valtuustoa edelleen hyvinvointivaltiollisen kauden hallinto-organina. Sellaisena sen tuli panna täytäntöön mahdollisimman täsmällisesti ja valtiotahtoa noudattaen lainsäädännössä ja valtion keskushallinnossa määritellyt tavoitteet. Kuntalain säätämisvaiheessa kuntien toimintaympäristössä kuitenkin tapahtui merkittäviä muutoksia. Valtionosuuslainsäädännön muutos vuoden 1993 alusta loi kunnille aiempaa laajemmat mahdollisuudet arvovalintaisten ratkaisujen tekemiseen. Kuntalaissa tämä vahvistetaan 1.3 §:ssä, jonka mukaisesti kunta pyrkii edistämään asukkaidensa hyvinvointia ja kestävää kehitystä alueellaan. Kysymys on siten selkeästi paikallisesta poliittisesta tahdonmuodostuksesta, ei enää pelkästä täytäntöönpanosta paikallistasolla. Kuntien toiminta muuttui kunnallishallinnosta kunnallispolitiikaksi ja todelliseksi itsehallinnoksi.

Tämä muutos kuntien roolissa ja siitä seuraavat muutostarpeet valtuuston asemassa ovat Suomessa jääneet liki täydellisesti huomiotta. Samanlaista keskustelua valtuuston roolista kuin esimerkiksi Sak-

sassa ei ole käyty. Siellä laajan oikeudellisen keskustelun kohteena on ollut kysymys siitä, onko valtuusto edelleen hallintoelimen kaltainen vai parlamentteihin rinnastettava kuntalaisten edustusto, kuntaparlamentti (esim. Ott 1994).

Kysymys siitä, onko valtuusto hallinto-orgaani vai ns. kuntaparlamentti, ei ole pelkästään akateeminen. Vaihtoehtovalinta sanelee myös sen toimintaa koskevia vaatimuksia. Ajankohtaisen esimerkin tarjoaa tästä eduskunnan käsittelyssä oleva kuntalain muutosehdotus (HE 46/2001 vp), joka toteutuessaan mahdollistaisi määräysten antamisen valtuutettujen puheoikeudesta ja oikeuttaisi rajoittamaan valtuustossa käytettävien puheenvuorojen pituutta. Esityksen periaatteellinen kantavuus on ehkä jäänyt hallintoteknisen tehokkuusnäkökulman alle (myös perustuslakivaliokunta päätyi asiasta antamassaan lausunnossa 23/2001 vp omalaatuiseen johtopäätökseen). Jos ja kun valtuutettu on vaalin kautta valittu välittämään kunnan toimintaan asukkaiden näkemykset, on hänen voitava käyttää tuota valtakirjaansa vapaasti, aivan kuten eduskunnassa kansanedustajan. Valtuutettuja ei meillä kuitenkaan rinnasteta parlamentin jäseniin, esimerkiksi asemansa ja oikeuksiensa suhteen, vaan virkamiehiin.

Jos valtuustoja pidetään uuden aseman mukaisina kuntalaisten edustustoina, on jo tuosta lähtökohdasta seuraava vaatimus se, että edustustolla on riittävät toimivaltuudet. Ei ole ajateltavissa kuntalaisten itsehallinnosta vastaavaa elintä, edustustoa, jolla olisi vain hyvin rajalliset toimivaltuudet ja joka tosiasiallisesti olisi rajattu hallinnon eri orgaanien harjoittaman vallankäytön piiriin ulkopuolelle. Kriittikkiä tästä lähtökohdasta voidaan osoittaa myös sille kuntalain ”hengen” mukaiselle periaatteelle, jonka mukaan valtuustosta käytännössä on muotoutunut ”suurten” periaatelinjausten tekijä. Poliittisen päätöksentekoprosessin erityispiirteet, erityisesti kunnallisella tasolla, eivät nimittäin mahdollista enempää muodollisen kuin kunnallispoliittisen rajan vetämistä suurten ja pienten päätösten kesken. Kyseiset ratkaisut ovat ainoastaan valtuuston suoritettavissa, jolloin sen tulee parlamentaristisen mallin mukaisesti määrätä siitä, milloin se pidättäytyy ja rajaa omaa toimivaltaansa (ks. tältä kannalta Wollmann 1999). Suomalainen lainsäädäntö asettaa tälle valtuuston toimivallan määrittelylle varsin ahtaat rajat (erityisesti lakisäateisten toimielinten itse-

näisen vallankäytön ja toimivaltarajan jäykkyyden periaatteen johdosta). Valtuustolle pääsääntöisesti kuuluvan etäohjauksen eli selkeiden ja yksiselitteisten tavoitteiden määrittelyn rinnalla tarpeen on mahdollisuus yksittäistapauksellisiin interventioihin, milloin kunnan kokonaisetuu valtuuston mielestä sitä edellyttää.

Valtuuston roolin muutospaineet ajankohtaistuvat myös kysymykseen edustuksellisen demokratian ja ns. suoran demokratian välisestä suhteesta. Kuntalaki, kuten tunnettua on, perustuu edustuksellisen demokratian ensisijaisuudelle (toisin sanoen valtuuston viimekätiselle päätösvalalle). Edustuksellisen demokratian toteutumista voidaan kuitenkin lähestyä myös siltä kannalta, toimiiko kunnallinen itsehallinto sen mukaisella tavalla. Kuten eduskunnan hallintovaliokuntakin kuntalakea säädettäessä totesi, sen perustana on järjestelmä, jossa kunnan asukkaiden päätösvaltaa käyttävät heidän valitsemaansa valtuutetut. Valiokunta ummisti kuitenkin silmänsä siltä tosiasialta, että suomalainen kunnallishallinto ei enää aikoihin ole toteutunut tässä muodossa. Keskeisen aseman ovat saaneet kunnanhallitus ja lautakunnat, joissa usein muut kuin vaaleilla valitut ovat enemmistönä. Tässä suhteessa ero moniin maihin on merkittävä, sillä pääsääntöisesti lautakuntatyypit elimet ovat valtuuston valiokuntia. Kun keskeistä päätösvaltaa on siirtynyt valtuuston ulkopuolisille elimille, joilla ei ole edes jäsenyyden kautta yhteyttä valtuustoon, on tosiasia, että olennaista tahdonmuodostusta tapahtuu muissa kuin vaaleilla valituissa orgaaneissa. Suomalainen kunnallishallinto ei näin ole edustukselliseen demokratiaan nojaavaa.

Sanotun ongelman havaitsi myös lainsäätäjä (HE 182/1994 vp s. 26–27):

”Valtuuston toimiminen liian irrallaan muusta organisaatiosta on johtanut valtuuston ja valtuutettujen aseman heikkenemiseen. – Valtuuston mahdollisuudet asettaa alemmat toimielimet poliittiseen vastuuseen ovat puutteelliset. – Tehtäviensä toteuttamiseksi valtuuston tulisi aina päättää kunnan toiminnan ja yhdyskuntakehityksen keskeisistä tavoitteista sekä muista kunnan tärkeistä asioista.”

Sanotun kanssa sopusoinnussa ei ole enempää kuntalain säännöstö kuin kuntakäytäntökään. Poliitiikan (valtuuston vallan) ensisijaisuus

on jäänyt hallinnon vahvistumisen jalkoihin. Hallinto ei meillä ole ymmärtänyt rooliaan sellaisena kuin sen kansanvaltaperiaatetta noudattavassa järjestelmässä tulisi: tukea politiikkaa sen tehtävässä ja valmistella valtuuston päätöksentekoa. Tarpeellisessa hallinnon roolinmuutoksessa on toisin sanoen kysymys klassisen täytäntöönpanofunktion muuttumisesta politiikan suunnitteluksi, ei sen sijaan itsenäiseksi vallankäyttäjäksi.

Kunnan ja kuntalaisen välisen suhteen tarkastelua on syytä edelleen jatkaa myös toisesta näkökulmasta. Valtuuston rooli asukkaita edustavana elimenä on asetettu kyseenalaiseksi. Valtuustot eivät enää ole samanlaisia kansalaisnäemyksen välittäjiä hallintoon kuin aiemmin. Syitä tälle kritiikille on monia: valtuustoissa ovat tietyt ammatti- ja kansalaisryhmät yliedustettuina, toiset puolestaan aliedustettuina. Kaikille ei ammatinharjoittamisen tms. synn johdosta valtuutetun tehtävän hoito ole mahdollista. Valtion ja lainsäätäjän asettamat reunaehdot kunnalliselle päätöksenteolle koetaan edelleen liian ahtaiksi. Tehtävienjako valtion elinten ja kuntien kesken on kansalaisen kannalta läpinäkymätön. Tällaiset syyt tuovat tietysti valtuustotyöhön ongelmallisuutta. Joka tapauksessa valtuuston ja kuntalaisen välinen suhde on määriteltävä uudelleen. Kuntalain säätämisen eduskuntakäsittelyssä tärkeäksi noussut valtuustojen suuri koko on liian helppo ja yksinkertainen ratkaisu ongelmaan. Ongelmana näytetään yhä pidettävän luottamuspaikkojen määrällistä vähenemistä. Kysymys ei kuitenkaan ollut vain säästöistä, kun lautakuntaorganisaatiota vapaakuntakokeilussa karsittiin.

Ennen muuta on kysymys siitä, että toimivaltasuhteet valtuuston, hallinnon ja kansalaisen kesken arvioidaan uudelleen. Yhtä tärkeitä kuin kansalaisten suorat päätösmahdollisuudet (esim. sitovan kansanäänestyksen kautta) ovat kansalaisten mahdollisuudet vaikuttaa valtuuston ja hallinnon kautta. Vasta kun on olemassa mahdollisuus siihen, että kansalaiset voivat tarvittaessa tehdä sitovan päätöksen haluamastaan asiasta valtuuston asemesta, voidaan olettaa kansalaisten kiinnostuvan osallistumisesta ja perehtymisestä kunnan asioihin. Kääntöpuolena on lyhytnäköisten kansalaistoiveiden ristiriita kunnan pitkän tähtäyksen pyrkimysten kanssa. Siksi kokonaisvastuu voi olla ainoastaan valtuustolla.

On vaikea ennustaa, millaisia vaikutuksia suoran demokratian osallistumismuodoilla (e-democracy) valtuustojen asemaan tulee olemaan, varsinkin kun niiden kokoa monissa maissa supistetaan. Siirtykö tulevaisuudessa yhä suurempi osa valtuuston nyt tekemistä keskeisistä ratkaisuista kansalaisten suoraan ratkaistaviksi, vai käykö niin, että valtuustojen päätökset merkitsevät pelkästään mielipideilmaston, mielipidekyselyjen tai paikallisen median jo ennakolta tekemien kannanottojen muodollista vahvistusta? Toisaalta voidaan nähdä, että yhteiskunnan fragmentoitumisen haittavaikutusten ehkäisemiseksi tarvitaan e-demokratian rinnalle edelleen puolueita, jotka edustustoissa pyrkivät eri näkökohtien sovittelun kautta kompromisseihin. Kunnallispoliittiset ratkaisutahan on harvoin tehtävissä kyllä – ei -akselilla. Useimmiten on kysymys erilaisten näkökohtien vaivalloisesta sovittelusta lopullisen päätöksen muotoon. Puolueet puolestaan tarvitsevat jäseniä toimiakseen. Ne saavat niitä vain, mikäli niillä on jotain päätettävää. Tämä puolestaan riippuu kunnallisen itsehallinnon liikkuma-alasta. Jotta kunnallinen itsehallinto säilyisi tulevaisuudessakin elävänä, se tarvitsee riittävän liikkuma-alan, jonka kautta kunnallispolitiikalle avautuu omavastuisia toimintamahdollisuuksia ja niiden toteuttamisedellytykset paikan päällä. Poliitikka valtuustojen harjoittaman toiminnan muodossa on näin suurten haasteiden edessä – haasteiden, joiden hallinnassa tarvitaan sekä kunnallisen itsehallinnon liikkuma-alan turvaamista että kunnallispolitiikan oman toimintajärjestelmän kehittämistä.

Valtuuston kontrollifunktio

Keskeisen suunnan tässä valtuuston uuden roolin etsinnässä tarjoaa valtuuston kontrollifunktion vahvistaminen. Valtuuston kontrollitehtävä täytäntöönpanevaa hallintoa kohtaan on merkittävä tehtäväkenttä, mikäli halutaan kansalaisten itsehallintovaatimuksen toteutuvan asemaansa vahvistaneen hallinnon suunnalla. Maissa, joiden kunnallishallintojärjestelmissä suoralla vaalilla valitun kunnanjohtajan (pormestarin) asema on vahvistunut, tämä valtuuston roolinmuutos on aiempaa tärkeämpää. Sille luovat edellytyksiä mm. yksittäiselle

valtuutetulle lainsäädännössä osoitetut tiedonsaanti-, selvityspyyntö-, kysely- ja asiakirjoihin tutustumisoikeudet.

On perusteltu syy kysyä, täyttääkö pelkästään nykymuotoinen tarkastuslautakuntajärjestelmä tätä vaatimusta. Tarkastuslautakunta ei ahtaasti tulkiten voi kohdistaa huomiotaan hallinnon yksittäisiin toimiin, elleivät ne liity valtuuston toteuttamaan tavoiteasetteluun. Näin ollen iso osa kuntalaisten kannalta keskeistä päätöksentekoa jää tarkastuslautakunnan toimivallan ulkopuolelle. Raja tältä osin ei kuitenkaan ole selkeä.

On myös pidettävä varsin omalaatuisena ratkaisuna, että valtuuston apuelimenä toimivassa tarkastuslautakunnassa voi olla muita jäseniä kuin valtuutettuja. Toisaalta voidaan herättää epäily tarkastuslautakunnan toiminnan objektiivisuuden suhteen siinä tapauksessa, että keskeisten valtuustoryhmien puheenjohtajat ovat lautakunnan jäseninä.

Kuntalakia säädettäessä lainsäätäjän tahto oli, että valtuuston tulee pystyä ohjaamaan kunnan toimintaa, olipa se organisoitu miten tahansa. Viime vuosien aikana uudentyypiset toimintamallit (seutuyhteistyö, yksityistäminen, yhteispalvelu ym.) ovat lisääntyneet merkittävässä määrin. Näiden toimintamuotojen ohjaamisessa valtuuston rooli on jäämässä syrjään. Lainsäätäjän tahto valtuuston mahdollisuudesta ohjata toimintaa, joka on organisoitu perinteisestä hallinto- ja palveluorganisaatiosta poikkeavalla tavalla, on toteutunut hyvin rajallisesti (Majoinen 2001, 259). Ruotsissa tämäntyyppiseen ongelmaan on haettu ratkaisua siitä, että valtuustolla on tällaisissakin tapauksissa oikeus vahvistaa keskeiset päätökset (SOU 2001:48, 30 ja 385–389).

Kaija Majoisen valtuuston asemaa koskevan tutkimuksen keskeisenä johtopäätöksenä on, että kunnan yhä nopeammin kompleksiseksi ja dynaamiseksi muuttuva toimintaympäristö näyttää vaikuttavan siihen, että valtuustojen perustehtävä suuntautuu strategiseen johtamiseen (Majoinen 2001, 252). Valtuutetut ovat kuitenkin roolinsa vankeja. Valtuutetuilta odotetaan konkreettisia parannuksia, muutoksia arkielämän asioihin, kuten edellä on todettu. Kuntalaisten odotuksia leimaa malttamattomuus ja kärsimättömyys. Syntyy jännite kunnan strategisen johtamisen ja paikallisen politiikan välil-

le. Valtuuston perustehtävässä olisikin löydettävä tasapaino lyhyen tähtäimen ja pitkän tähtäimen johtamisen välillä. Keskeinen merkitys paikallisen demokratian kannalta on sillä, että päätöksentekokompetenssi ja tuloksia koskeva vastuu ovat samassa kädessä. Kuten yleensä elämässä, on menestyksellä monta isää, mutta epäonnistumiset ovat orpoja. Äänestäjän, mutta myös politiikan kannalta toimivallan ja vastuun yhteys on tärkeä.

Tärkeä on huomata, että valtuuston päätettäväksi tulevien asioiden aikajänne ulottuu usein yli valtuuston toimikauden. Mistä löytyvät uudessa tilanteessa ne avarakatseiset, kokonaisuutta ja tulevaisuutta ajattelevat kunnallismiehet ja -naiset, joille on kysyntää (kuten kunnanjohtaja Jorma Hämäläinen kirjassaan *Minä kunnanjohtaja* peräänkuuluttaa). Sattuvasti on sanottu, että valtiomies ajattelee seuraavaa sukupolvea, mutta poliitikko seuraavia vaaleja. Strategiseen johtamiseen tarvitaan tällaisia kuntatason valtiomiehiä.

Nykytila on Kaija Majoinen tutkimuksen mukaan tältäkin osin lohduton: valtuusto on todellisuudessa edelleen strategioihin ja tavoitteisiin vaikuttava, mutta ei suinkaan niitä määrittelevä toimielin. Toisin sanoen joku muu kuin valtuusto käyttää valtuustolle kuuluvan perustehtävän toimivaltuuksia. Sellaisenaan johtopäätökset ovat yhtenevät Kauko Heurun väitöskirjatutkimuksen tulosten kanssa. Heuru totesi kuntalain 1.2 §:n ja 13 §:n luettelon välillä vallitsevan normikollision (Heuru 2000, 290). Tältä osin jää odottamaan jatkoanalyysia esimerkiksi viranhaltijakunnan aseman suuntaan. Meillä ei esimerkiksi Ruotsin tapaan ole korostettu sitä, että viranhaltijat suhteessa luottamushenkilöihin ovat avustajia ja neuvonantajia (esim. Riberdahl 1995). Ehkä sanottua seikkaa pidetään niin itsestään selvänä meillä, mitä se kuitenkin ei näytä olevan, kuten Majoinen tutkimuksessa osoitetaan.

Keinona ongelmaan Majoinen esittää dialogisen demokratian periaatteiden vahvistamista valtuustotyöskentelyssä. Tällainen tavoite tuntuu perustellulta varsinkin sitä tutkimuksesta ilmenevää seikkaa ajatellen, jonka mukaisesti valtuuston ja asukkaiden välinen suhde on ongelmallinen. Kuntalain 27 §:ssä säädetty valtuustolle annettu tehtävä pitää huolta siitä, että kunnan asukkailla ja palvelujen käyttäjillä on edellytykset osallistua ja vaikuttaa kunnan toimintaan, on jäänyt

suurimmassa osassa valtuustoja kuolleeksi kirjaimeksi (Majoinen 2001, 291–292). Kansainvälisen vertailun laajempi mukaanotto olisi kieltämättä avannut myös kansalaisen ja valtuuston välisen suhteen problematiikan moniulotteisuutta. Kuten todettua, nähtiin kuntalain (eduskuntavaiheessa tapahtuneen) säätämisen yhteydessä kunnallinen demokratia pelkästään edustuksellisenä ja pyrittiin valtuuston vallan vahvistamiseen. Muulla tavoin tapahtuva kunnallisen demokratian vahvistamistarve jäi tästä syystä huomiotta. Mannereurooppalainen kunnallista demokratiaa koskeva tutkimus ja ajattelu luettelevat neljä kansanvaltaisen kunnallislainsäädännön tunnusmerkkiä (esim. von Arnim 2001): 1) kunnallisvaalissa äänestäjällä on laajat vaikuttamismahdollisuudet (hän ei ole sidottu jäykkään vaalilistan järjestykseen, hänellä on useampi ääni, eikä vaalikynnystä ole), 2) pormestaria ei valitse valtuusto, vaan kuntalaiset, 3) pormestari on hallinnon johtaja ja samalla valtuuston ja sen valiokuntien puheenjohtaja, sekä 4) kansalaisilla on mahdollisuus saattaa valtuuston asemesta itse ratkaistavakseen haluamansa asiakysymykset (kansanaloitteen ja sitovan kansanäänestyksen avulla). Tässä ajattelussa kunnallinen kansanvalta nähdään laajempänä kuin valtuuston aseman vahvistamisena. Demokratiassa olennaista on vallan kontrollointi toisella vallalla, mitä esimerkiksi valtuuston rinnalle valittava vahvoihin valtaoikeuksiin varustettu pormestari edesauttaa.

Mitä pitemmälle tulosjohtaminen ja managerismi viedään, sitä enemmän valtuuston asema muuttuu päätösvalan käyttäjästä kunnan toiminnan legitimoijaksi. Poliitiikan reformi on jäänyt auttamatta hallinnon uudistuspolitiikan jalkoihin.

Jatkokeskustelun ja tutkimuksen keskeinen teema olisikin, miten yhdistetään ristiriitaiselta vaikuttavat vaatimukset valtuustojen huomion kääntämisestä kunnallispolitiikan olennaisiin kysymyksiin, mutta ei kuitenkaan unohdeta sitä, että huolehtiminen kaikista paikallisyhteisön asioista, myös asukkaiden arkipäivän asioista, muodostaa traditionaalisen ja kunnallisoikeudellisesti perusteltavissa olevan paikallisen demokratian ja itsehallinnon humuksen myös tulevaisuudessa.

Tarkastuslautakunta, valtuusto ja kansalainen

Palvelujen saatavuus ja laatu ovat kunnan asukkaan näkökulmasta keskeisiä kunnallispoliittisia kysymyksiä. Edellä on viitattu siihen seikkaan, että tilintarkastuksen ammatillistamista perusteltiin erityisesti valtion taholta kuntiin kohdistuvan valtionvalvonnan lieventymisellä. Kunnallista palvelutoimintaa koskeva arviointioikeus on lisätty lääninhallituksille äskettäisellä lainmuutoksella (lääninhallituslain muutos 348/2000). Sen mukaan lääninhallitus arvioi asianomaisten ministeriöiden ohjauksessa alueellisesti toimialansa peruspalveluja (2 §). Lainmuutoksen säätämisen yhteydessä korostettiin sitä, että kuntien suorittama itsearviointi muodostaa perustan, jota lääninhallitusten suorittama arviointi täydentää (HaVM 8/2000 vp). On siksi perusteltua, että kunnat kehittävät omaa toimintojensa arviointia, mikäli valtionvalvonnan vahvistumista halutaan välttää (Suomen Kuntaliitto on antanut asiasta yleiskirjeen 26/26.9.2000; ks. myös Miettinen 2000).

Julkisten palvelujen arviointi painottuu kuntien tuottamiin palveluihin, koska kunnat huolehtivat käytännössä kansalaisten kannalta tärkeimpien peruspalvelujen järjestämisestä. Esimerkiksi vuoden 1999 alussa voimaan tulleessa koulutusta koskevassa opetustoimen lainsäädännössä (perusopetuslain 628/1998 5. luku) on arviointia koskevat säännökset, joiden mukaan opetuksen järjestäjän tulee arvioida antamaansa koulutusta ja sen vaikuttavuutta. Kunnissa arviointia tekee tarkastuslautakunta. Osana johtamista arviointia tehdään valtuustoissa, eri hallinnonaloilla ja toimintayksiköissä. Suomen Kuntaliitto on antanut tätä varten suosituksensa *Valtuustotason arviointi* (Suomen Kuntaliiton yleiskirje nro 31/80/2000). Sen tavoitteena on muun muassa nostaa valtuustotasolla toiminnan ja talouden arviointi osaksi kunnan tai kuntayhtymän strategista johtamista ja jatkuvaa kehittämisprosessia, nostaa arviointi ja arviointiprosessin laatiminen ja kuvaaminen osaksi vuotuista talousarvio- ja suunnitteluprosessia sekä kiinnittää valtuustojen huomio julkisten palvelujen arvioinnin kokonaisuuteen päällekkäisen työn välttämiseksi (ks. Kohti julkisten palvelujen yhteistä arviointia 2001).

Tarkastuslautakunta palvelee ensisijaisesti edustuksellisen demokratian muodossa tapahtuvaa päätöksentekoa. Silvo Kaasalainen arvostelee kuitenkin järjestelmää tästä syystä: kuntalaissa asioita on ajateltu lähinnä valtuuston ja poliittisten päätöksentekijöiden kannalta. Kunnallisen demokratian kannalta kuntalaki jättää tarkastusjärjestelmään merkittäviä aukkoja ja tarkastuslautakunnalle aseman hyväksikäyttömahdollisuuksia. Tällaisina Kaasalainen luettelee mm. mahdollisuuden ulkoisen tarkastuksen minimointiin ja JHTT-tilin tarkastajan erotettavuuden (Kaasalainen 2000, 30). Järjestelmän saamisessa asukkaista käsin ohjautuvaksi on Kaasalainen ehdottanut muun ohella tarkastuslautakunnan valitsemista kunnallisvaalien yhteydessä.

Tarkastuslautakunta ja valtionvalvonta

Viimeisenä erityiskysymyksenä on syytä nostaa esille tarkastuslautakunnan ja valtionvalvonnan välinen yhteys. Onko kuntalain mukainen järjestelmä sellainen, että sen nojalla voidaan vähentyneessä valtionvalvonnassa toimivaan kunnalliseen itsehallintoon luottaa, toisin sanoen onko kuntien itsearviointi sellaisella tasolla, että valtionhallinnon puuttumismahdollisuuksia ei tarvitse vahvistaa? Toteuttiko tarkastuslautakuntajärjestelmä kuntien valtionvalvonnan kunnallistamisen?

Esitettyihin kysymyksiin ei välttämättä ole tässä vaiheessa vastauksia. Sen sijaan voidaan periaatteelliselta kannalta tarkastella valtionvalvontaa uudessa tilanteessa.

Kuntien valtionvalvonnan teoreettista perustaa ja oikeutusta on maassamme arvioitu varsin puutteellisesti nykytilanteen valossa (Ryyänen 1999, 177). Valtionvalvonta modernissa muodossaan on jäänne 1800-luvulle ulottuneesta Manner-Euroopan valtiollisesta ”ius supremae inspectionis” -ajattelusta. Ajattelun alkuperä on näkemyksessä keisarin ylivallasta, jonka alueruhtinaat joutuivat hyväksymään. Valvonta kattoi kaikki luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt. Samanaikaisesti käytiin kamppailua siitä, säilyttävätkö itsenäiset kaupunkioikeuden omaavat kaupungit vapautensa vai eivät (ks. Kahl 2000, 41–42).

Vaikka valtiojärjestys nykyisin on olennaisesti toinen, on valtionvalvonta tuolloin muodostuneen ajattelun perustalla. Juurikaan ei ole otettu huomioon esimerkiksi valtiorakenteen hajautumista (siirtymistä keisarin absoluuttisesta vallasta suhteellisen itsenäisiin ”valtiotahdon” toteuttajiin, esim. meillä aina lääninhallituksiin). Samanaikaisesti voimistunut vaatimus eri viranomaisten kumppanuusperusteisesta toiminnasta on toinen keskeinen muutos, joka sekään ei ole horjuttanut valtionvalvonnan käytännön säilymistä. Demokratiaperiaate on kolmas seikka, jolla on merkitystä valtionvalvonnan oikeutukseen. Kunnallishallinnolla on vaaleihin nojaava legitimizeetti vallankäytölle, lääninhallituksilla virkamieshallintoperusteisina sen sijaan ei. Hallinnon yhtenäisyydestä huolehtiminen on usein perusteluna esille tuotu seikka. Toimintojen desentralisoinnin voidaan katsoa tuottavan aina tarpeen sekä horisontaaliseen että vertikaaliseen koordinointiin (Oebecke 2001, 407). Mutta miten sanottu on yhteensovittavissa sen seikan kanssa, että valtionvalvontaa suorittaisivat lääninhallitukset, jotka itsekin ovat desentralisoitua hallintoa? On siten vankkoja perusteita todeta, että valtionvalvonnan oikeutus on monin osin menettänyt perustansa.

On mielenkiintoista, että tätä muutosta ei ole Suomessa lausuttu ääneen. Tiedostamatta asia on kuitenkin pyritty korjaamaan: keksittiin julkisen vallan (so. valtion ja kuntien) yhteisvastuu perusoikeuksien toteuttamisessa vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen yhteydessä. Se antoi oikeudellisen selkänöjan jatkaa kuntiin kohdistuvaa valtionvalvontaa. Vaikka vastuu juridisesti on yhteinen, katsoo toinen osapuoli edelleen vanhan *ius supremae inspectionis* -ajattelun mukaisesti olevansa oikeutettu myös toisen osapuolen yksipuoliseen valvontaan. Ilman perusoikeussääntelyn tuomaa selkänöjaa ei kuntien valtionvalvonnalla olisi hyväksyttäväksi katsottavaa perustaa.

Nykyjärjestelmää voidaan luonnehtia yhteistoiminnalliseksi valtionvalvonnaksi, jota määrittävät julkisen tehtävienhoidon avainkategoriat, työnjaollis-funktionaalinen yhteishyväen konkretisointi ja vastuunotto. Niin valvontaviranomaisia kuin tehtävänsuorittajia koskee yhteinen suoritusvastuu. Vastuunjaon periaatteen mukaisesti kunnat hoitavat tiettyjä, yhteisön kannalta välttämättömiä julkisia tehtäviä, kun taas valtio valvontaviranomaistensa kautta takaa, ettei hallinnon lainalaisuutta loukata.

Kuntien tehtävät voidaan modernin jaottelun mukaisesti jakaa kolmeen ryhmään (toisin kuin aiempi dualistinen tehtävämäärittely): vapaaehtoiisiin (ns. yleistoimivalta), lailla erikseen säädettyihin ja kansalaisasioihin (kansalaisten omalla vastuulla tai heidän vapaaehtoisesti hoidettavana oleviin). Ensin mainittujen tehtävien osalta on selkeästi havaittavissa, ettei niihin voida ulottaa hallinnollista valtionvalvontaa. Valvonta on mahdollista ainoastaan lainkäytön muodossa. Lailla erikseen säädettyjen tehtävien kohdalla pätee edellä kuvattu yhteistoiminnallinen vastuunotto, johon ylemmyyteen perustuva valtionvalvonta ei enää istu.

Kansalaisasiat puolestaan ovat vieläkin huonommin kuin ns. yleistoimivallan asiat hallinnollisen valtionvalvonnan piiriin kuuluvia.

Jääkö tarkastuslautakuntainstituutiolle tässä tilanteessa merkittävää tehtäväaluetta? Tähän on tarpeen pyrkiä esittämään joitain havaintoja seuraavaksi.

Ottavatko tarkastuslautakunnat paikkansa?

Otsikon mukaiseen kysymykseen on liian varhaista antaa vastausta. Pidän molempia vaihtoehtoja mahdollisina: tarkastuslautakunnat vahvistavat rooliaan tai havaitaan, ettei niistä ole valtuuston kontrollifunktion kannalta olennaista hyötyä. Voi tietysti olla hyvä veikkaus todeta, että managerismin ja NPM-oppien kultakauden tultua ohitetuksi myös tarkastuslautakuntajärjestelmä tuohon ajatteluun kuuluvana jää hetkelliseksi vaiheeksi.

Tarkastuslautakuntajärjestelmä on joutunut etsimään rooliaan erityisesti sen vuoksi, että tavoitteiden asettaminen on koettu ongelmalliseksi ainakin aluksi. Ei näytä olevan kovin yksinkertaista täyttää vaatimusta, jonka mukaan valtuustotyöskentelyssä on tarpeen löytää selkeitä, haastavia, mahdollisimman helposti mitattavia tai arvioitavia tavoitteita (kuten eduskunnan hallintovaliokunta edellytti, HaVM 11/2000 vp s. 11). Joka tapauksessa valtuuston roolin supistuminen tällaisten yleisten tavoitteiden asettajaksi on selkeästi ristiriidassa kunallishallinnon kansanvaltaisuusvaatimuksen ja siitä seuraavan valtuuston keskeisen päätösvalan käyttämisoikeuden kanssa, kuten edellä on tarkasteltu.

Tarkastuslautakuntien näkökulmasta katsottuna perusongelma on, etteivät lautakunnat itse juuri voi vaikuttaa tulevan olemassaolonsa turvaamiseen. Niiden olemassaolon oikeutus on valtuustojen käsissä. Jos valtuustojen tavoiteohjaus osoittautuu vaikuttamattomaksi ajatus-tehtailuksi, kuten näyttää, ei tarkastuslautakunnillakaan ole käyttö-arvoa. Siinä tapauksessa voidaan hyvin palata vuoden 1976 kunnallislain mukaiseen yhdistettyyn luottamushenkilö- ja ammattitilintarkastusjärjestelmään. Siinä yhdistyvät niin kansanvaltaisuusvaatimus kuin ammatillisuuskin.

Näen ongelmallisena sen, ettei valtuustojen aseman oikeudelliseksi turvaamiseksi nähtäisi myös muiden keinojen tarpeellisuutta. Tarkastuslautakuntajärjestelmä yksin ei poistanut ongelmaa, joka on syntynyt hallinnon tosiasiallisen vahvistumisen seurauksena.

Demokratiassa olennaista on vallan kontrollointi toisella vallalla. Tarkastuslautakunta ei tähän kykene, koska se on selkeästi valtuuston apuelin. Hallinnon kontrollikeinoja onkin etsittävä muuta kautta. Tilintarkastus taloudenpitoon kohdistuvana on luonnollisesti oikeutukseltaan horjuttamaton. Sen sijaan on luotava sellaisia organisatorisia järjestelmiä, joilla esimerkiksi edistetään asioiden päivänvaloon ja julkiseen keskusteluun saattamista. Tällaisena pidetään yleisesti vahvan poliittisen johtajan järjestelmää, jonka johtajan vastuullisuus on virkavastuun ohella myös poliittista. Maamme kunnallishallinnossa sen hallinnon taholla (kunnanhallitus ja sen alaiset elimet ja virkakunta) poliittista vastuuta eli vastuuta tarkoituksenmukaisuudesta ei ole olemassa. Mutta sen ongelman pohdinta on jo sitten toinen juttu.

Lähteet

- Arnim, Hans Herbert von (2001). Gefährdung der kommunalen Selbstverwaltung: Der Bürger: "Täter" oder "Opfer" auf der lokalen Ebene? Die Gemeinde 6/2001 s. 142–146.
- Att vara med på riktigt – demokratiutveckling i kommuner och landsting. Betänkande av Kommundemokratikommittén. SOU 2001:48. Stockholm.
- Bauer, Helfried – Klug, Fritz (1996). Kosten- und leistungsbewusste öffentliche Verwaltung. Strategien und Massnahmen. Wien: Kommunalwissenschaftliches Dokumentationszentrum.

- Forskrifter om revisjon og kontrollutvalg. Fastsatt 13. Januar 1993 i medhold av lov om kommuner og fylkeskommuner. Kommunal- og arbeidsdepartementet, kommunal-avdelningen. Rundskriv H-5/93. Oslo
- Heuru, Kauko (2000). Kunnan päätösvalan siirtyminen. Tampere: Acta Universitatis Tamperensis 760.
- Hoikka, Paavo – Lehtonen, Raimo – Rajala, Tuija – Ryyänen, Aimo – Siitonen, Pentti – Tetri, Eija (1999). Kuntalaki kunnallishallinnon peruslakina. Kuntalain seuranta-tutkimus. Tampere: kunnallistieteiden laitoksen julkaisuja 1/1999.
- Kaasalainen, Silvo (2000). Kun taivas putosi. Vallankäyttöä Vantaalla. Helsinki: Publica.
- Kahl, Wolfgang (2000). Die Staatsaufsicht. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Kohti julkisten palvelujen yhteistä arviointia (2001). Keskustelualoite. Tuottavuudella tulevaisuuteen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto – Sisäasiainministeriö – Valtiovarainministeriö.
- Komiteanmietintö 1993:33. Kuntalaki. Kunnalliskomitean mietintö. Helsinki.
- Leväsvirta, Leena (1999). Kuntien hallinto muuttuvassa toimintaympäristössä. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Majoinen, Kaija (2001). Mitä virkaa valtuustolla? Kuntalailla säädetyn valtuuston perustehtävän monitahoarviointi. Helsinki: Suomen Kuntaliiton Acta-väitöskirjasarja 2/2001.
- Miettinen, Riitta (toim.) (2000). Valtuusto vaikuttaa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Mäenpää, Olli (1981). Kunnan hallinto. Vammala.
- Oebbecke, Janbernd (2001). Kommunalaufsicht – nur Rechtsaufsicht oder mehr? Die Öffentliche Verwaltung Nr. 10/Mai 2001 s. 406–417.
- Ott, Yvonne (1994). Der Parlamentscharakter der Gemeindevertretung. Baden-Baden: Nomos.
- Riberdahl, Curt (1995). Lagen, etiken och den kommunala professionen. Förvaltningsrättslig Tidskrift. Nr. 5–6.
- Ruuska, Pertti (1977). Kunnallinen tilintarkastus. Vammala.
- Ryyänen, Aimo (1999). Muuttuva kunnallisoikeus. Kunnallisoikeuden käsikirja. Tampere: Mermerus.
- Selvitys kuntien itsehallinnollisesta asemasta (2000). Kuntien itsehallintohankkeen raportti. Helsinki: Sisäasiainministeriön kuntaosaston julkaisu 3/2000.
- Vuorinen, Erkki (1998). Kunnallinen tilintarkastuskulttuuri ja sen muuttaminen. Pori: Vuoricon.
- Vuorinen, Erkki (2000). Valtuuston asettamat tavoitteet. Pori: Vuoricon.
- Wollmann, Hellmut (1999). Politik- und Verwaltungsmodernisierung in den Kommunen: Zwischen Managementlehre und Demokratiegebot. Die Verwaltung Nr. 3.

Pertti Ahonen

Evaluointi – evaluaatio – arviointi Oppia evaluaattoreille, evaluoittajille, evaluoituttajille ja evaluoitaville

”Hevonen vettää, jätkä veättää, kymppi
veätyttää ja ukkoherra veätätyttää.”

Sanonta Savotta-Suomen ajoilta

Askeleita evaluaatioviisauteen

Mikä nimi kohteelle, mikä suunta tarkastelulle?

Olisi houkuttelevaa kutsua tarkastelukohdetta ”arviointiksi”. Arviointia on kuitenkin monenlaista. Jo ennen nykyistä evaluaatioboomia arviointia on esiintynyt sielläkin, mistä sitä ei moni ehkä havaitse, kuten organisaatioissa henkilöarviointina (ks. esim. Shinkfield & Stufflebeam 1995). Nykyisin ”arviointi” on osin muotisana (vrt. Collins 2000). Sitä käytetään usein selvittämättä, mistä on kysymys. Entäpä jos toisinaan vain korvaamme poliittisesti epäkorrekteiksi muuttuneita sanoja kuten ”suunnittelun” tai ”valvonnan” suosikkisanalla ”arviointi”? Eräs vaihtoehto sanalle ”arviointi” saattaisi olla kielenhuoltajien miten kuten hyväksymä ”evaluointi”. Se on kuitenkin epämääräinen muunnos sanasta ”arviointi”. Kielenhuoltajista piittaamatta käytän kohteestani sanaa ”evaluaatio”. Siten säilyy äänteellinen samankaltaisuus useimpiin eurooppalaisiin kieliin. Kunnes sana kuuluu, se korostaa, että on kysymys tietyn ammattialan erityissanaston osasta.

Kuten ammoisen Savotta-Suomenkin tuotantoketjuissa, myös evaluaatiossa tekijät sijoittuvat ketjuun. Suuntaan artikkelini etenkin uusille *evaluaattoreille*, teettäjille eli *evaluoittajille*, tilaajille eli *evaluoituttajille* sekä kohteille, *evaluoitaville*. Tarkastelen artikkelissani ensin evaluaatiota koskevaa *oppimista* ja sitä, millä eri tavoin evaluaatio meille *ilmenee*. Sitten paneudun evaluaation teoreettisiin ja käytännön *näkö-*

kulmiin. Sen jälkeen tarkastelen evaluaation jakautumista lajeihin ajatellen sitä *tarkoitusta*, jossa se toteutetaan. Lopuksi tarkastelen *evaluaatioon liittyvää roolipeliä* ja sen ydintä *evaluaattorin* roolien piirissä.

Evaluaation suhde tarkastukseen ja projektityöhön sekä muita rajauksia

Rajaan tarkasteluni ulkopuolelle kysymykset, joilla on paikkansa vain toteuttamaani aihetta laajemmassa tarkastelussa. Vastaavasti en tarkastele (a) *evaluaation suhdetta* sen *ulkopuolelle* kuten tilejä ja taloudenhoitoa ja eräitä muita seikkoja koskevaan tarkastustoimintaan tai policyanalyysiin. Evaluaation suhdetta *tarkastustoimintaan* voi hahmottaa viittaamalla evaluaation ja tarkastuksen leikkauskäsitteisiin kuten toiminnan tarkastukseen (*performance auditing* ja *performance evaluation*). Lisäksi sekä evaluaatio että tarkastus voivat soveltuvin osin käyttää hyväkseen samoja *perustietoja* ja niiden tietokantoja mutta kokonaan tai osin eri tarkoituksessa. Lopulta sekä evaluaatiota että tarkastusta saattavat harjoittaa samat *instituutiot* ja *organisaatiot*, olivatpa tarkastajat ja evaluaattorit samoja tai eri henkilöitä. Sekä politiikan tutkimuksen että kansantaloustieteen tapaan harjoitettu *policyanalyysi* saattaa puolestaan antaa evaluaatiolle ratkaisevia teoreettisia, metodis-teknisiä ja käytäntöön liittyviä virikkeitä.

Rajaan samoin tarkastelustani yksityiskohtaisen paneutumisen (b) *evaluaation* omiin, sisäisiin *käytäntöihin*. Sellaisissa harjoitetaan esimerkiksi evaluaatioiden suunnittelua, ohjelmointia, ohjeistamista, projektointia ja budjetointia, tarjouskilpailuja laajojen evaluaatioiden edellä, määrämuotoista evaluaatioraportointia sekä intensiivistä tiimityötä erilaisine evaluaattorin rooleineen. Käytännön kannalta on myös merkittävää, että evaluaattori tarvitsee erilaista tietoa ja osaamista kuin evaluoituttaja (Vuorela 1997). Evaluaatio on samoin tietystä osin projektityön erityinen alue (vrt. esim. Jalava & Virtanen 1998).

Lopulta rajaan tarkasteluni ulkopuolelle (c) evaluaation sen kehityksellä *erikoisaloilla* kuten terveydenhuollossa (Rimpelä 1992, Rimpelä & Vikat 1999, Rissanen 1996), sosiaalipalveluissa (Mäntysaari 1997), opetus-, koulutus- ja tutkimustoiminnassa (Raivola 1999)

tai aluekehityksen piirissä (koko EU:n kattavasti Kelleher ym. 1999). Nuo muut kysymykset olisivat olennainen ja oikeutettu osa laajempaa tarkastelua kuin omaani.

Millaista evaluaatio-oppia tästä artikkelista?

Huomattava osa evaluaatioaihepiirin kirjallisuudesta on tavalla tai toisella *teknistä* luonteeltaan ja sen taustana olevilta intresseiltään. Se tarjoaa käsitteitä, malleja, metodeita ja tekniikoita, joista evaluaattori voi poimia tehtävissään tarvitsemansa. Yhteen artikkeliin ei ole syytä tunkea paljon välitöntä oppia. Ongelmana ei ole peruskirjallisuuden puute (esim. Rossi ym. 1999, Vedung 1998), vaan tuon kirjallisuuden hedelmällinen tulkinta (Pawson & Tilley 1997, 25). Tarkoitukseni on antaa *virikkeitä* niille, jotka haluavat *oppia oppimaan* aihepiiristä sekä niille, jotka kaipaavat virikkeitä *poisoppiakseen* sellaista, mistä on tullut este. Haluan artikkelillani edistää *ymmärrystä, valistuneisuutta ja valaistuneisuutta* evaluaatioaihepiiristä.

Evaluaatiota koskeva teoreettinen, tekninen ja käytännöllinen oppiminen on monisyinen, -tasoinen ja -ulotteinen prosessi. Kukaan ei voi pakottaa sitä etenemään *lineaarisesti* omalla kohdallaan. Prosessin tekee monisyiseksi jo inhimillinen *unohtaminen*. Evaluaation oppimisessa olisi helppohintaista keskittyä vain *best practice*'ihin eli ”parhaisiin käytäntöihin” ja *benchmark*eihin. Niiden tapauksessa tekijöiden kohtaama ”vastus” on saattanut olla heikko. Siitä, mikä on helppoa, ei kenties opi yhtä paljon kuin jos joutuu ponnistelemaan. *Epäonnistumiset*, pettymykset ja fiaskot sen sijaan tuovat esiin olevaisen, oman itsen, osaamisen, lähestymistapojen ja mahdollisuuksien rajat. Kukaan ei *pyri* epäonnistumaan eikä omissa tai muiden epäonnistumisissa tule jäädä vellomaan. Eivätkö epäonnistumiset silti opeta eniten?

Ajatus epäonnistumisen valistavasta merkityksestä on peräisin syvistä lähteistä, nimittäin filosofi *Martin Heideggeriltä* (1927/2001). *Eigentlichkeit*, elämämme ”varsinaisuus” tai joissakin käänöksissä ”aitous” alkaa silloin, kun meillä on syytä *ahdistukseen* filosofisessa erityismerkityksessä (vrt. Kierkegaard 1844/1950). Silloin asioiden joustavan ja kitkattoman sujumisen ”epävarsinaisuus” tai ”epäaitous”

rakoilee. Käytännöllisemmästä näkökulmasta ajatusta on sovellettu informaatio- ja viestintäteknologian alueella (Winograd & Flores 1995, Dreyfys 1991 useat kohdat). Kukapa ei olisi kokenut tieto- ja viestintäyhteyksiensä lakkoilua ja saanut juuri silloin oppia käyttämistään laitteista ja sovelluksista. Evaluaatioon perehtyvä havaitsee samoin pian, ettei tuokaan toiminta aina suju kitkattomasti.

Evaluaatioviisaus ilmenee useissa muodoissa. (1) *Kirjaviisauden opetettavuudella* on rajansa myös evaluaatiossa. Ilman tuollaista viisautta kukaan ei kuitenkaan saavuta sellaista *käsitteellistä* tasoa, ettei jäisi älyllisesti ja käytännössä sokeaksi. Kirjaviisautta ei voi omaksua ulkoluvulla vaan asiat syvällisesti ymmärtämällä. Sama koskee (2) *metodi- ja tekniikkaviisautta*. Lisäksi esiintyy (3) evaluaatiota koskevaa *normatiivista kirjaviisautta*. Sitä ovat ohjekirjojen, ohjeistojen sekä eettisten ja muiden koodien käsitteet, periaatteet ja systematiikat (esim. PCM 1993, vrt. Ahonen 1999, CEC 1997, JCSEE 1994, MFA 1998). Normatiivinen kirjaviisaus on problemaattista siinä tavallisessa tapauksessa, ettei se sisällä *perusteluja* sille, mistä se muodostuu ja miksi sitä pitäisi noudattaa. Tekeekö jonkin evaluaatiomallin sellaisenaan päteväksi, että jokin maamme ministeriö julkaisee sen tai edes se, että niin tekee Euroopan Komissio? Evaluaatioviisaus käsittää myös (4) *toteutuneet* evaluaatiot joko sellaisinaan niitä koskevissa raporteissa tai erillisissä, evaluaatiokokemuksia koskevissa pohdinnoissa. Emme kuitenkaan ennalta tiedä, mikä evaluaatio on ”paradigmaattinen” eli kelpaa raportteineen *malliesimerkeiksi* ja ”parhaaksi käytännöksi”? Mistä tiedämme, ovatko jotkut evaluaatoraportit enemmänkin varottavia esimerkkejä?

(5) Evaluaatiosta kertyy *kokemuksen* kautta saavutettavaa ”*tekijän tietoa*”. Osaa tuosta tiedosta ei ole soveliaista panna paperille ainakaan evaluaattoreiden ja evaluoitujen nimiä mainiten. Tuohan evaluaatio esiin myös inhimillisiä virheitä, osaamattomuutta ja inhimillistä alhaisuutta. Evaluaattorille tuskallisinta osaa tekijän tiedosta eli hänen tietoaan omista puutteistaan ja virheistään hän itse tuskin haluaa kirjata muiden näkyviin. Lopulta osaa kokemustiedosta ei lainkaan voi kirjata ylös, vaan sitä voi olla vain sillä, jolla itsellään on kysymyksessä oleva kokemus.

On harhaluulo, että ”käytännön ihminen” evaluaattorina ”tuosta vain” suorituksi asioista, joiden parissa syvällisempi henkilö turhaan monimutkaistaa asioita sen sijaan, että käärisi hihansa ja ryhtyisi töihin. Teoreettisia ja käsitteellisiä pohdintoja kaihtavilla käytännön ihmisillä on usein raudanlujat ja dogmaattiset *käytännön teoriansa*. He eivät kenties tiedosta noita teorioitaan ja kysyttäessä väittävät käsityksensä olevan vapaita ennakkoodellytyksistä. Kokemuksesta saattaa kuitenkin oppia väärin: (a) seuraamaan huonoja esimerkkejä, (b) uskomään auktoriteetteihin, (c) ryhtymään pelkän aseman, iän, loistavan asiantuntijamenneisyyden tai muun sellaisen kyseenalaisen seikan voimalla itse auktoriteetiksi tai (d) toimimaan kaavamaisesti ja toistamaan itseään. Samoin saattaa oppia (e) jättämään itse uudistumatta, (f) hutiloimaan mikäli toteutettavien tehtävien antama ”vastus” on alhainen eikä laatuvaatimuksia ole asetettu, (g) jättämään ylipäättään oppimatta vankat evaluaation laatukriteerit ja (h) jättämään ajankoh- taistamatta joskus sisäistetyt laatukriteerit.

Miten kohteemme, evaluaatio, ilmenee?

Evaluaation moninaiset ilmenemismuodot

Evaluaatio ilmenee moninaisten asioiden joukkona. Kysymys on esimerkiksi (a) evaluaatiohankkeista, niitä edeltävistä (b) hankesuunnitelmista, hankesuunnitelmia kenties edeltävistä (c) useita evaluaatioita kerrallaan pohjustavista laajemmista evaluaatiosuunnitelmista, (d) hankkeiden väli- ja loppuraporteista sekä (e) evaluaatiohankkeita ja niiden raportteja koskevista *metaevaluaatioista* eli ”evaluaation evaluaatioista” raportteineen, olivatpa ne vain (e1) jonkin evaluaation uusintoja ja tarkennuksia tai (e2) vertailevia evaluaatioita jostakin joukosta evaluaatioita.

Kysymys on samoin alan (f) ohjeaineistoista, alan (g) ammattikirkallisuudesta, nimenomaisista (h) evaluaatiota koskeneista tutkimuksista, (i) osa-aikaisten ja päätoimisten evaluaatio-osaajien sinänsä hämäävästä ammattikunnasta, erilaisista (j) evaluaatioalan koulutus- ja kehittämishankkeista, (k) alan ammatillisista ja tieteellisistä konfe-

rensseista, (l) evaluaatioalan instituotumista kuten järjestöistä sekä viimein myös alan suuremmasta tai pienemmästä (m) ankkuroitumisesta yliopistollisten *alma matereiden* käytäville, ilmoitustauluille, työhuoneisiin ja opetus- ja opiskelutiloihin.

Muodit, poliittisuus, oma etu ja vallankäyttö evaluaatiossa

Sen enempää kuin monet muutkaan kohteet evaluaatio ei ole vapaa *muodeista* ja alttiudesta *politisoinnin* ja *politikoinnin* kohteeksi. Yhdysvalloissa jo pitkään tutkitun kohteen, evaluaatiopolitiikan, teemoja esiintyy muun muassa Weissin (1972, 1997) klassikkoteoksessa. Evaluaatio on samoin tavanomaisen ammattikateuden sävyttämää taloudellista ansaintatoimintaa. Evaluaation markkinat ovat usein oligopolistiset harvoine toimijoineen, jolloin ei kenties välttyä polkumyynniltä yhtäällä kuin ystäväkaupoilta ja ylihinnoittelulta toisaalla. Evaluaatio ei ensin kehkeydy ja sitten joudu poliittiseksi, taloudelliseksi ja muun vallankäytön objektiksi. Se kehkeytyy, muotoutuu, rakentuu ja rakenteistuu vallankäytöstä ja markkina-asemista juontuvien ehtojen mukaan.

Maassamme jo hyvinkin toistasataa vuotta harjoitettu *empiirinen sosiaalitutkimus* ei ole pääosin ollut puhdasta perustutkimusta. Se on näytellyt samanlaisia rooleja kuin evaluaatio nykyisin. Sama koskee *kansantaloustieteen* monia mikrotaloudellisia sovelluksia. Tuskin ensimmäistäkään verotuksen, eläketurvan tai valtionosuusjärjestelmien uudistusta on vuosikymmenien saatossa pantu toimeen ilman, että olisi itse asiassa evaluoitu siihenastinen toimintatapa ja olosuhteet. Silloin kun 1980- ja 1990-luvun vaihteessa mailleen menneet yhteiskuntapoliittiset *suunnittelujärjestelmät* elivät kukoistuskauttaan, harjoitettiin itse asiassa varsin laajaa evaluaatiota. Selvitettiin, missä määrin saavutettiin suunnitelmissa asetetut tavoitteet, kuinka tehokkaasti tämä tapahtui ja syntyikö haitallisia ja ehkä myös hyödyllisiä sivuvaikutuksia. Toisaalta kun kaikki tämä rutinoitui, järjestelmät menettivät mielekkyyttään ja lopulta useimmat niistä purettiin.

Jottei politikointi ja oman edun tavoittelu evaluaatiolla ja evaluaatiossa etenisi salakavalasti, olisi käytävä jatkuvaa *periaate-* ja *arvo-keskustelua* siitä, mitä evaluaatio on, mitä sen tulee olla ja mitä se ei saa olla. Olisi myös sallittava se, että vastakkaiset näkemykset evaluaatiosta, sen luonteesta, sen ehdoista ja sen vaikutuksista pääsevät ottamaan mittaa toisistaan, vaikkei se kuulukaan sopuisaan suomalaiseen poliittiseen ja sosiaaliseen kulttuuriin. Olisikin outoa, mikäli kulloinenkin (a) maan *hallitus* ja toisaalta oppositio eivät osoittaisi halukkuutta evaluoida eri asioita tai evaluoida samoja asioita eri tavoin. Olisi samoin outoa, (b) mikäli jokaisen *valtionhallinnon organisaation* johto ministeriötä johtavasta ministeristä alkaen haluaisi edistää evaluaatiota antamatta sille mitään omaa leimaa. Vastaavasti (c) äänestäjäkunnaltaan, kooltaan ja perinteeltään erilaiset *kunnat* painottavat toteuttamisensa tai tilaamisensa evaluaatioissa hyvinkin erilaisia seikkoja. Maassa toimivat (d) *intressiryhmät* tuntevat kiinnostusta myös evaluaatiota kohtaan ja tiettyssä mielessä niitä laativatkin. Esimerkiksi Elinkeinoelämän tutkimuslaitoksen ETLA:n painotukset saattavat olla hyvin erilaisia kuin Palkansaajien tutkimuslaitoksen PT:n.

Evaluaation ”tietorakenne”

Evaluaatio ilmenee kullakin hetkellä tiettyinä, asianosaisia *pakottavina* seikkoina. Kysymys ei ole fyysisestä pakosta vaan sovinnaisääntöjen luomasta pakosta, jonka asianomaiset evaluaatiota harjoittaessaan ja vastaavassa suullisessa ja kirjallisessa kielenkäytössään hyväksyvät. Käytän *Michel Foucault’n* (1969) ajatuksia soveltaen nimitystä *tietorakenne* siitä, mikä tuota pakottamista harjoittaa. Tiettyssä maassa, maan tiettyssä maantieteellisessä tai institutionaalisessa osassa, tiettyissä organisaatiossa tai organisaatioverkostoissa ja tiettyjen ihmisten kesken evaluaatio on suuressa määrin jotakin aivan tiettyä. Sitä ei noin vain voi asettaa kyseenalaiseksi joutumatta tavalla tai toisella kokemaan ikäviä seurauksia. Evaluaatioonkin liittyy vastaavasti seikkoja, joita ei sovi tehdä eikä sanoa tai kirjoittaa julki. Niinpä heti kehkeydyttyään evaluaatiosta on tullut osin *este* sitä *itseään koskevalle* kehittämiselle ja *uudistamiselle*. Evaluaation tietorakenteen jättämässä eräänlaisessa ”peli-

tilassa” luovasti asennoituvan evaluaattorin tulee osata pujotella, jottei hän joudu määrittelyksi ulos tuosta tilasta.

Evaluaatioksi ei ole syytä kutsua toimintoja ja käytäntöjä, joista ei käytetä evaluaatioon vivahtavaakaan *nimeä*. Niinpä evaluaation varsinaista lähtölaukausta maassamme on kuulosteltava 1980-luvun puolen välin paikkeilta. Silloin vastaava sana – ”arviointi” – alkoi yleistyä niin valtion kuin kuntienkin hallinnossa. Maamme EU-jäsenyyden myötä evaluaatio on levinnyt liki kaikkialle tai vahvistunut entisestään: kehitys yhteistyöpolitiikassa (MFA 1988) aluekehityspolitiikassa, hallinnon kehittämisessä (Pollitt 1997, Bouckaert ym. 2000) ja yhteiskuntapolitiikan mikrotaloudellisten näkökohtien selvittelyssä (monet VATT:in tutkimukset). EU-suuntainen evaluaatio etenee myös muille politiikan lohkoille, joskaan ei normien sitomana niin kuin aluekehityspolitiikassa. Niin sanotun *avoimen koordinointimetodin* sovellukset työllisyyspolitiikassa, sosiaalisen syrjäytymisen ehkäisy-politiikassa, tietoyhteiskuntapolitiikassa, yrityspolitiikassa ja maahanmuuttopolitiikassa käsittävät muun muassa Komission toteuttamia vertailevia arviointeja jäsenvaltioiden saavutuksista, benchmarkingia ja parhaiden käytäntöjen määrittelyä.

Evaluaation tietorakenteessa on kysymys osaltaan siitä, millaisina ja miten maamme ja instituutiomme valtiosta kuntiin, yrityselämään ja työmarkkinajärjestöihin *haluavat* näyttäytyä kansallisesti ja kansainvälisesti. Samoin on kysymys siitä, miten instituutioidemme *tulee* näyttäytyä sitoutumustensa ja niitä koskevien odotusten nojalla. Evaluaatio on osaltaan *imagopolitiikkaa*, jolla evaluaation sidosryhmät osoittavat *eettisyyttään*, kuten säästäväisyyttään, huolenpitoaan käyttelemistään voimavaroista sekä siitä, että ne täyttävät ”tilivelvollisuutensa”. Se joka pystyy käynnistämään muihin kohdistuvia evaluaatioita, saat-
taa kyetä osoittamaan heidän eettisyyden puutteensa.

Onko evaluaatio aina ja kaikkialla neutraalisti yhtä ja samaa?

(1) Eri *tieteenalat* pyrkivät määrittämään, mikä on kelvollista evaluaatiota ja mikä taas ei. Tällaiseen ei ole viaton sen enempää kansantaloustiede kuin terveysalan tieteet, kasvatustieteet, sosiaalipolitiikka, sosiologia, valtio-oppi tai hallintotieteet eri osa-alueineen. Tästä antaa

vihjauksen ”tieteenalaa” tarkoittava sivistyssana ”disipliini”. Kukin tieteenala pyrkii järjestämään tiedon omien kriteeriensä mukaan ja saamaan yksinoikeuden tuohon järjestystehtäväänsä.

(2) Evaluaatiota harjoittavat *organisaatiot*, olipa niiden päätoimialana evaluaation ohjaaminen ja ohjeistus, konsultointi tai alan korkein opetus, pyrkivät pääsemään osallisiksi määriteltäessä, mikä on oikeutettua evaluaatiota. Sitä nuo organisaatiot sitten itse toivovat pääsevänsä harjoittamaan mahdollisimman turvautusti, tai ne toivovat voivansa näytellä jotakin muuta huomattavaa roolia suhteessa evaluaatioon.

(3) *Evaluaatioprofessio*, etenkin mikäli se organisoituu, voinee tuskin pidättäytyä vastaavista määrittelypyrkimyksistä. Professionalisoituminen nostaa ja standardoi evaluaation keskimääräistä *laatua*, mutta alkaa samalla jo heti *luuduttaa* evaluaatiota.

(4) Se, mitä evaluaatiosta *julkaistaan*, määrittää myös evaluaation ”oikeaa” ja ”luvallista” alaa. Kukin tuollainen mekanismi toteuttaa tiettyjä valintoja ja harjoittaa tiettyä suodatusta. Silloin erotellaan se, mikä sillä kertaa hyväksytään siitä, mikä katsotaan sillä kertaa asiaan kuulumattomaksi. Kukaan ei sure taitamattomien hengentuotteiden karsintaa julkaisujen virrasta. Sen sijaan sitä on aiheellista valittaa, jos julkaisutoiminnan portivartijat estävät perusteltujen ajatusten pääsyn julki vain siksi, että katsovat julkaisun asettavan heidän omat käsityksensä ja heidän asemansa kyseenalaisiksi.

Evaluaation teorialähtöisten lähestymistapojen näkökulmat

Kun tarkastelee evaluaatiokirjallisuuden teoreettista kenttää havaitsee, että miltei jokainen kirjoittaja on paaluttanut evaluaation kenttää, laatinut siitä omien halujensa mukaista karttaa sekä jakanut kenttään asukkaita ”vuohiin” ja ”lampaisiin”. Tuloksena on se että, mikä tahansa julkaisu tarjoaa evaluaatiosta yleensä vain osittaisen ja vinoutuneen kuvan.

Tutkimuksen piirissä on esitetty moninaisia lähestymistapoja evaluaatioon. Niitä on kehitelty lähtien liikkelle monestakin kohdin pe-

riaatteellista prosessin kulkua: filosofiset lähtökohdat → teoria → metodi mukaan lukien evaluaatioasetelma (kokeellinen, kvasikokeellinen, ei-kokeellinen; kokonaistutkimuksen vai tapaustutkimuksen tyyppinen jne.) → tiedonhankinnan tekniikat (valmiit tilastot, kysely tai haastattelu, havainnointi jne.) → tiedonkäsittelyn tekniikat → tiedon käyttö → palaute seuraaviin evaluaatioihin. Esitän tiettyjen tutkijoiden esittämän jaottelun, jota pidän vain esimerkkinä, en kattavana totuutena kysymyksessä olevasta asiasta. (Taulukko 1.)

Kvasikokeellista evaluaatiota voidaan sikäli pitää evaluaation tutkimuslähtöisenä peruslähestymistapana, että se on lähestymistavoista vanhin (ks. Campbell 1969, Campbell & Stanley 1963). Lisäksi se edustaa metodisesti ”kovaa” lähestymistapaa. Siksi sillä on vankat kosketuskohdat tieteellisessä arvojärjestyksessä korkealle sijoittuviin yhteiskuntatieteisiin kuten kansantaloustieteeseen ja tilastotieteeseen sekä yhteiskuntatieteen ulkopuolelle terveysalan tieteisiin ja kasvatustieteisiin. Sellaisia evaluaation käytännössä taajaan esiintyviä sanoja kuin *tehokkuus* tai *vaikuttavuus* olisi vaikea käyttää kiteytyneesti, ellei kvasikokeellista lähestymistapaa olisi. Kvasikokeellista evaluaatiota lähelle sijoittuu puhtaasti *ei-kokeellinen* evaluaatio. Siinä evaluaattori käyttää tietoja lähinnä vain siitä, miten asiat olivat evaluoitavan poliitikan, ohjelman tai hankkeen *jälkeen*.

Käytännössä moni evaluaatio on epäilemättä sitä mitä on kutsuttu *pragmatistiseksi* evaluaatioksi (esim. Patton 1978, tavallaan myös JCSEE 1994). Tämä koskee etenkin tilanteita, joissa evaluaation kohde on poliittisesti merkittävä tai jopa poliittisesti tulehtunut. Silloin evaluointi ja politikointi eivät selkeästi erotu toisistaan, eikä tämä ehkä ole tavoitteenakaan. Kiinnitän huomiota siihen, ettei pragmatistinen evaluaatio määrity tieto-opillisesti eikä metodisesti niin kiteytyneesti kuin kvasikokeellinen evaluaatio. Sen sijaan evaluaation pragmatistisen määrittymisen perustuu sen kytkentään poliittisiin käytäntöihin, noiden käytäntöjen rooliin evaluaation ennakko-oletusten joukossa sekä evaluaatiotulosten ennakoituun käyttöön.

Konstruktivistisen evaluaation (Guba & Lincoln 1989, Fischer & Forester 1993) voi vaikeuksitta paikantaa nimen omaan tietyistä yhteiskuntatieteiden lähtökohdista ponnistavaksi. Ajatuksena on tietty, jo vuosia sitten ainakin *etnometodologiaksi* kutsutussa suuntauksessa

Tieto-opillinen (epistemologinen) lausta	Kvasiokkeellinen evaluatio	Pragmatistinen evaluatio	Konstruktivistinen evaluatio	Realistinen evaluatio
	<p>Aloitetaan huomiosta kausaalisin eli syy- ja seuraus -suhteisin</p>	<p>Päteväksi katsotaan tieto, joka on pragmaattisesti hyväksyttävää sillä perusteella, että se sovituu yhteen sen lähtökohdakehikon kanssa, jonka ehdoin politiikka, ohjelma tai hankke on muotullu.</p>	<p>On relativistista uskomuksineen, että totuus nippuu aina näkökulmasta sen sijaan, että se olisi ulkoinen suhteessa minkään ryhmän uskomuksiin.</p>	<p>Aloitetaan kausaalisien selitykseen teoresta, joka perustuu käsitykselle siitä, miten poliittikat, ohjelmat ja hankkeet rakenteistuvat.</p>
Metodi	<p>Kehtetään kokeellisia tai kvasikokeellisia (koesetelmaan periaatteita soveltuvin osin seuraavia) aselomia mittauksineen ennen ja jälkeen toimenpidettä sekä kohde- että kontrolliryhmässä.</p>	<p>Kehtetään tehtävänä on tuoda "valistusta" tuottamalla informaatiota politiikasta, ohjelmasta tai hankkeesta eri tekniikoilla, jotka evaluaattori hyvänä kashyöläisenä hallitsee.</p>	<p>Asiansaisten asioille antamisen merkitysten laadullinen tarkastelu, jotta nolla merkityksiä voitaisiin sovitella keskenään erilaisissa konsensukseen tähtäävissä neuvotteluprosesseissa.</p>	<p>Teorioiden testaaminen siitä, miten ohjelmien vaikutukset syntyvät erityisten mekanismien vaikutuksesta ja eri yhteyksissä. Tämä edellyttää ohjelmien välistä vertailua.</p>
Käsitys siitä mistä evaluatoin kohteessa on kysymys (ontologia)	<p>Pyrkimys selvittää huolimatta yhteiskunnassa vallitsevasta monimutkaisuudesta rakentamalla evaluatoin rakentamalla evaluatoin kontrollifunktioksi, jolla voidaan tutkia oletettujen kausaalisuhteiden esiintymistä, kun nolla suhteita käytetään perustana politiikkatoimille.</p>	<p>Kohde ja myös evaluatio ymmärretään valitapeleiksi, jöten evaluatiorit ja evaluatiorit joutuvat tutkittumaan vaikutusvalian käytön reituihin, jotka joko esiävät tai edistävät muutosta.</p>	<p>Aloitetaan asettamuksesta, että sosiaalisen maailmanamme perustuu siihen liittyville aktiivaisille merkityksille, jotka liittyvät valkessa sosiaalisessa vuorovaikutuksessa vaikuttaviin järkelyprosesseihin.</p>	<p>Säännönmukaisuudet yhteiskunnassa tapahtuvien toimintojen rakentautumisessa syntyvät sellaisten mekanismien vaikutuksesta, jossa on kysymys ihmisten järkelyistä ja heidän voimavaroistaan kussakin toimintayhteydessä.</p>
Liittyminen käytäntöön suurtautuvan toiminnan ohjelmointiin	<p>Liittyy politiikkoihin, ohjelmiin ja hankkeisiin, jöden tarkoituksena on vaikuttaa kohteisiin saamalla aikaan kohteisiin halutulla tavalla kausaalisesti vaikuttavia sekköjä.</p>	<p>Poliittikat, ohjelmat ja hankkeet ymmärretään onkisi institutionaalisiksi todellisuuskäsitteen "palveluna", "uma", "elinkoehna", "pääääänää", "ingrintäprosessena", "aslakaina", "vastustajina" tms.</p>	<p>Kaisoo ohjelmat fyysisiksi koosteksiksi useiden asianosaisten (päättäjät, toteuttajat, kohteet ym.) asioista omaamista ajatuskonstruktiöistä.</p>	<p>Ohjelmointi ml. politiikköjen muotollu ja projektointi on yrtys rakentaa mukaan evaluatöihin tietoa, joka tuo esiin, mikä toimii kenenkin kamalla ja miten missäkin yhteyksissä.</p>
Käsitys asiolla koskevasta edistyksestä	<p>Koesetelmaan sovelaukset tuovat esiin ne poliittikat, ohjelmat ja hankkeet, jotka toimivat tuottaen pysyvästi haluttuja tuloksia ja vaikutuksia.</p>	<p>Politiikköjen, ohjelmien ja hankkeiden kehittäminen liittyy poliittisen toteutavuuden, kustannusvaikutavuuden ja pienten askelten ns. "inkrementalistisen" poliittikan näkökulmiin.</p>	<p>Tuloksia ja vaikutuksia ei pidetä "työökäsinä" eikä "selityksinä" vaan niitään "konstruktiöinä", jotka voivat sellaisinaan tulla kohteiksi asianosaisten jatkoneuvottelulle siitä, mistä on kysymys.</p>	<p>Tietoa kertyy toisiaan sauraavilla politiikka-ohjelma- ja hankkeeröksillä ja muista lähteistä. Päättäjät saavat sitä kautta tietoa menestyksestä johtavista tyypeistä politiikköja, ohjelmia ja hankkeita.</p>
Käsitys evaluatöillä saadusta hyödyistä	<p>Politiittkan laatu paranee, kun evaluatö tuottaa kovaa dataa, jonka avulla voidaan valita, mikä toimenpide tuottavat parhaat tulokset ja vaikutukset.</p>	<p>Lähestymistavan soveltaminen alkaa sen pohdinnasta, milläisen teorian kohteista päätöksentekijät hyväksyisivät heidän tavoitteensa huomioon ottaen.</p>	<p>Avoin päämäärä taajentaa yhteistyön prosesseja, jöita asianosaisia voitaisiin valallistaa ja opettaa.</p>	<p>Opetus- ja oppimisprosessissa evaluatöön auttaa nostamaan esiin asianosaisille kertyneen palasittaisen tiedon.</p>
Mahdollisia ongelmia	<p>Tarvittavaa dataa on työäästä hankkia ja muodostaa ja virmehaiohuissuudet ovat suuret. Ojolen muutos ml. poliittisen kinnostuksen ehtyminen voi estää vaikutusten seivittämisen. Ei sovellu kaikkiiin kohteisiin.</p>	<p>Se mikä on evaluatöitä ei erou siitä mikä on politiikkana. "Evaluatöillä politiikköihin" tarjoutuu tietty mahdollissuudet, jöita saattaa aiheutua ammattievaluatöille riskejä. Pragmatistinen evaluatö on myös konservatiivista oilestaan valtasuhteista riippuvaista.</p>	<p>Epämääräinen, kenties ajeltiiva, riippuvainen osapuolten halusta yhteistyöhän ja neuvotteluihin, ei ilmeesii sovellu lähestään kaikkien politiikköjen, ohjelmien ja hankkeiden arvioitiin.</p>	<p>Profiilitaan hienan jäsenytymätöin synteesi kolmesta muusta lähestymistavasta. Yhtäältä jökat politiikkat, ohjelmat ja hankkeet ovat rakenteellään niin sekkeliä, että kvasikokeellinen evaluatö tulee kysymykseen. Jökat taas ovat eripursuuden luonnehtimia ja jäsenytymätömiä niin että tarvitaan konstruktivistia evaluatöitä.</p>

Taulukko 1. Evaluatoin neljän teoreettisen lähestymistavan vertailu (Pawsonin ja Tilley 1997 mukaan).

fenomenologisesta filosofiasta omaksuttu lähtökohta. Sen mukaan sosiaalinen todellisuus konstruoituu pienissä ihmisten välisissä vuorovaikutusepisodeissa. Niissä muodostuu käytäntöjä, joista itse kukin on pääsemättömissä, jottei määrittyisi oudoksi, osaamattomaksi tai huonosti käyttäytyväksi.

Realistiseksi kutsuttu evaluaatio (Pawson & Tilley 1997) ilmenee synteesinä kolmen muun lähestymistavan tietyistä elementeistä. ”Realistinen” evaluaatio vaikuttaa itse asiassa hyvin pragmatistiselta, vaikka se onkin saanut aivan oman nimityksensä.

Kussakin neljässä evaluaation lähestymistavassa on vahvuutensa ja heikkoutensa. Evaluaation tarkoituksista ja sen toteuttamisen yhteyksistä riippuu, mikä lähestymistavoista tulee parhaiten kysymykseen. Yleispätevä ei ole mikään niistä. Lisäksi tutkimuslähtöisten evaluaation lähestymistapojen koko kirjo ei mitenkään tyhjene vain neljään tapaukseen.

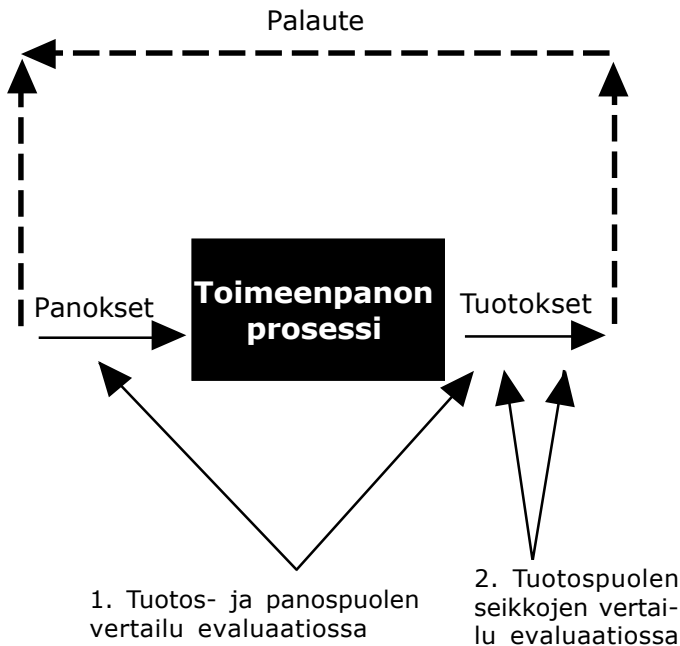
Eräs evaluaatiokäytännön lähestymistapojen näkökulma

Skemaattinen tarkastelu

Mikä tahansa jäsentely, malli, skeema tai ”sabluna” on omalla tavallaan kaksiteräinen miekka. Näin on myös *evaluaatiokäytännössä*. Epäilemättä tuollainen jaottelu leikkaa kohdetta, jota on tarkoituskin leikata. Samalla kukin jäsentely *rajaa* ja *kapeuttaa* sitä alaa, joka on luvalista sisällyttää evaluaation piiriin.

Jotten ehdollistaisi lukijoiden ajattelua, esitän vain karkean skeeman (Kuvio 1). Skeema käsittää pelkistetyn *mallin* tietystä ”järjestelmästä”. Kuten tuollaisissa skeemoissa yleensä, tarkastelun keskiössä on (1) ”musta laatikko”, jonka sisällöstä ei lähtökohtaisesti oleteta tiedettävän mitään. Tässä tapauksessa ”musta laatikko” on toimeenpanoprosessi sen sisäisiltä, alustavasti näkymättömiin jääviltä osiltaan. Päähuomio suuntautuu (2) *syötteisiin* eli *panoksiin*, (3) *tuotoksiin* sekä (4) *palautteeseen* tuotoksista kohden tulevia panoksia. Skeemaani sisältyy myös viittaus kahteen tyyppiin (5) *vertailuja*, jotka ilmaisevat

skeeman hahmottaman *evaluaation* ytimen. Yhtäältä vertaillaan toisiinsa (5.1) tiettyjä *panos- ja tuotospuolen* seikkoja, toisaalta (5.2) tiettyjä *tuotospuolen* seikkoja.



Kuvio 1. Skemaattinen esitys eräistä käytännön evaluaatioviitekehysistä

Panokset ja tuotokset

Eräs seikka, joka on saatettu lukea panostekijöihin skeemani luonnehtimissa tarkasteluissa, koostuu (a) *tarpeista* tai ylipäätään niistä olosuhteista, joihin vaikuttamisen merkeissä koko prosessi toteutuu. Toisinaan on tarpeiden ohella tai niiden asemasta esitetty (b) *vaateet* (demands): yksilöt, ryhmät tai muut tahot lausuvat julki, mitä ne haluavat. Tämä tapahtuu julkisella sektorilla esimerkiksi vaaleissa,

julkisen mielipiteen ilmaisuin, parlamenttidebatein tai hallituspuolueiden aktiivisuutena. Se tapahtuu kuitenkin myös millä muulla tavoin tahansa, jolla näkemyksiä saattaa tulla julki, kuten palvelujen piiriin hakeutuvien määrien tai palvelujen käyttäjälukujen muutoksina. Tarpeiden ja vaateiden suhde on ongelmallinen. Onko tyydytettävä haluja vai koetettava tyydyttää tarpeita? Panoksena esiintyvät usein myös (c) *tavoitteet* (objectives). Samoin esiintyvät tarkoitukseen osoitetut (d) *voimavarat*, sivistyssanalla ilmaistuna *resurssit*.

Tarkasteluissa esiintyy siis useimmiten sisällöltään määrittelemättömäksi jätetty kohde eli (e) *toimeenpano* tarkastelun ”mustana laatikkona”. Toimeenpanosta kumpuavat järjestelmän erilaiset *tuotokset*. Välittömänä tuotoksena esiintyvät (f) *ensi vaiheen tuotokset* (outputs). Niitä tietyssä loogisessa mielessä seuraavat *vaikutukset*. Ne joissakin tarkasteluissa saatetaan jakaa (g) *tuloksiin* (results), (h) *varsinaisiin vaikutuksiin* (esim. impacts) ja lisäksi kenties vielä (i) *negatiivisiin sivuvaikutuksiin* ja (j) *positiivisiin sivuvaikutuksiin*. Oma, erityinen vaikutuksensa, joka esiintyy monissa malleissa, on (k) *palaute* (feedback, toisinaan suomeksi ”takaisinkytkentä”) vaikutuksista järjestelmän seuraavan toimintakierroksen panoksiin.

Evaluaatiokriteerit

Evaluaatioissa kiinnitetään poikkeuksetta huomio määrättyjen kriteerien nojalla tarkasteltaviin kohteisiin. (A) *Tehokkuus* (efficiency, ruotsiksi jostakin syystä produktivitet) esiintyy kriterinä eri nimillä ja eri muodoissa, kuten *tuottavuus*, *säästäväisyys* (economy) eli kustannusten minimointi ja joissakin tapauksissa myös liiketaloudellinen *kannattavuus* sen jossakin muodossa. Tehokkuus merkitsee ensi vaiheen tuotosten suhteuttamista niihin voimavaroihin, joilla nuo panokset saatiin aikaan. Kaavana ilmaisten on kysymys osamäärästä $A=f/d$.

(B) *Vaikutavuus* (effectiveness, ruots. effektivitet) on useimmiten esitetty suhteena $B(1)=g/d$ tai $B(2)=h/d$ mutta toisinaan jonakin suhteista $B(3)=h/g$, $B(4)=h/f$ tai $B(5)=g/f$. On myös mahdollista, että varsinaisia vaikutuksia (impacts) on korjattu vähentämällä niistä negatiiviset sivuvaikutukset mutta lisäämällä niihin positiiviset sivuvaikutukset. On siis sovellettu korjauskaavaa $h' = h-i+j$, jolloin saa-

daan kaavat $B(6)=h'/d$, $B(7)=h'/g$ sekä $B(8)=h'/f$. Kaiken kaikkiaan on syytä tarkkuuteen, kun puhe on vaikuttavuudesta, koska se osoittautuu varsin monikäsitteiseksi. Joissakin evaluaation ”kielimurteissa” tulee kysymykseen *tuloksellisuuden* eriyttäminen vaikuttavuudesta, yleensä viitaten kaavoihin $B(1)$ ja $B(5)$.

(C) *Relevanssin* evaluaatiossa on kysymys vertailuista $C(1)=h/a$ tai $C(2)=h'/a$. Kysymys on saavutettujen viime käden vaikutusten tai viime käden nettovaikutusten vertailusta tarpeisiin, joita tulisi tyydyttää. *Riittävyys* on mahdollinen synonyymi relevanssille.

Evaluaatioviitekehysiin sisältyy myös arviointikriteereitä, joita ei voi suoraan kuvata esitetyllä tavalla. (D) *Kestävyys* (sustainability) tarkoittaa jollakin toimenpiteellä aikaan saatujen vaikutusten pysyvyyttä yli jonkin määrätyn, yleensä lyhyen ajan. Tuo aika voi olla esimerkiksi jakso, jonka kuluessa tarkoitukseen on kohdennettu ja käytetty tilapäisesti saatavissa olleita lisävoimavaroja. Tuolloin kestävyys on yhtä kuin tuon kohdennuksen ehdyttyä kenties esiintyvä ”pysyvä” parannus jonkin tavoitellun suureen arvossa. Toisaalta kestävyys saattaa tarkoittaa *fiskaalista* eli (jonkin) julkisen talouden *kestävyyttä*. Kysymys on siitä, tapahtuuko julkisen talouden tilassa parannuksia, pysyykö tuo tila ennallaan tai pysyvätkö huononnuksien siedettävissä rajoissa. Joissakin hankkeissa tai toimintaohjelmissa – ajateltakoon tie-, kaa-voitus- tai energiahankkeita – myös *ekologinen* kestävyys tulee otettavaksi huomioon. Juuri ekologisen kestävyuden puolelta sana ”kestävyys” on alun perin peräisin, eikä sen leviäminen muualle ole ollut omiaan selkeyttämään sen käyttöä.

(E) *Utiliteetin* eli ”hyödyn” kriteeri esiintyy määrättyissä evaluaatioissa. Kaavoina ilmaisten kysymys on vertailuista $E(1)=h/a$, $E(2)=h/b$ tai $E(3)=h'/a$ tai $E(4)=h'/b$ eli viimekätisten brutto- tai nettovaikutusten suhteuttamisesta tarpeisiin tai vaateisiin. Esimerkiksi soveltuu terveydenhuoltoalan QALY-mittaus (quality adjusted life years). Oletetaan, että toimenpiteiden tuloksena elinikä pitenee. Haasteeksi jää evaluoida, vastaako tätä ”objektiivisin” toimintakykyisyyden mittarein mitattavissa oleva tai asianomaisten itsensä arvioima elämän laadun pysyminen siedettävänä myös ”lisäelinvuosien” aikana.

Arviointikriteerit eivät tyhjene vielä esitettyihinkään. Edelliset kriteerit eivät tyhjentävästi kata esimerkiksi niitä seikkoja, joita (F) pal-

velujen *saatavuuskriteerit* pyrkivät tavoittamaan. Edelleen, (G) *sukupuolten tasa-arvo* on usein käytetty arviointikriteeri. Tosin vaikutukset sukupuolten tasa-arvoon saattavat olla tärkeän, silmällä pidettävän sivuvaikutuksen asemassa silloinkin, kun tasa-arvon edistäminen ei ole varsinaisena tavoitteena. Sukupuolten tasa-arvokriteeriä muistuttavat tasa-arvokriteerit, jotka koskevat sukupuoliselta suuntautumiseltaan, etnisiteetiltään, äidinkieleltään tai elämänvaiheeltaan erilaisia henkilöitä. Samoin esiintyy (H) *vallallistamisen* (toisinaan ”valtaistaminen”, empowerment) kriteeri. Vallallistaminen voi koskea esimerkiksi kehitykseen syrjäseutujen ja noiden maiden ja kehittyneiden maiden syrjäytyneiden väestönosien aseman parantamista. Mikään ei estä rakentamasta vallallistamista ja esimerkiksi sukupuolten tasa-arvon edistämistä toistensa lomaan eli vallallistamasta huono-osaisempaa sukupuolta ja sen jäseniä. (Ks. Fetterman & Kaftarian 1996.)

Lopulta esiintyy erityisissä yhteyksissä käytettäviä kriteerejä, jotka saavat erilaisen sisällön yhteyden mukaan. Tuollaisia kriteerejä ovat esimerkiksi EU-yhteyksissä mutta myös muualla käytetty *kumppanuus* (Kelleher ym. 1999), *subsidiariteettiperiaate* eli läheisyysperiaate sekä *osallisuus*. Määrätyissä evaluaation yhteyksissä esiintyy vielä muitakin erityissanaston osia, jotka ilmaisevat evaluaatiokriteereitä. Niitä ovat esimerkiksi *koherenssi* eli eri politiikkatoimien keskinäinen yhteensopivuus, *kongruenssi* eli toimintaohjelman sovittavuus yhteen kattavien poliittisten periaatteiden ja ohjelmien kanssa sekä *hyvä hallinta* (good governance) eli monimutkainen yhdistelmä kansanvallan ja oikeusvaltiota luonnehtivan hallinnon piirteitä. Kaikkia tässä kappaleessa viitattuja erityisiä evaluaation muotoja kutsutaan *temaattiseksi evaluaatioksi* (thematic evaluation). Myös sukupuolten tasa-arvo, jollakin muulla tavalla kohdennettu tasa-arvo tai vallallistaminen voivat muodostaa perustan temaattisille evaluaatioille.

Komplikaatioita

Evaluaatiota koskevan jäsenyyksen kohteet menettävät varsin täysin selkeytensä, kun asiaan paneudutaan syvemmin. Olen jo tuonut esille *tehokkuuden* moniselitteisyyden. Taloustieteelliset tarkastelutavat ovat tyypillisesti ratkaisseet syntyvät ongelmat sulkeistamalla tarkas-

telunsa ulkopuolelle sinänsä tärkeitä seikkoja kuitenkin sillä myönteisellä seurauksella, että formaalien mallien ja tarkkojen empiiristen tarkastelujen mahdollisuus tulee turvatuksi. Pahimmassa tapauksessa seurauksena on kuitenkin pyrkimys tehdä maailmasta sellainen kuin maailma on mallien mukaan. *Vaikuttavuus* osoittautui vieläkin monikäsitteisemmäksi sen mukaan, mitä suhteutetaan mihin ja miten vaikuttavuuden tarkastelemiseksi. Vastaava koskee *utiliteettia*: uskotaanko objektiivisena esiintyvän mittaamisen olevan oikeutettua vai hyväksytäänkö vain se ajatus, että asiaa on kysyttävä asianomaisilta itseltään. Tämä seikka kuuluu yhteisöetiikan, kansanvallan ja hyvinvointivaltion peruskysymyksiin. Myöskään *kestävyys* ei vaikuta yksiselitteiseltä.

Jäsennys menettää edelleen selkeyttä, kun otetaan huomioon, että tavoitteita voidaan *johdannaiseen* tapaan asettaa alttiiksi paitsi vaikutuksille, tuloksille ja ensi vaiheen tuotoksille, myös tuottavuudelle, kannattavuudelle, yksikkökustannuksille, siedettäväksi katsottaville kielteisille sivuvaikutuksille, kestävyydelle, relevanssille, utiliteetille, saatavuudelle ja sukupuolten, sukupuolisten suuntausten, etnisiteettien ja lingvististen ryhmien tasa-arvolle, vallallistamiselle ja muillekin seikoille.

Toimeenpanon pysyttely useissa evaluaatiomalleissa tuntemattomana ”mustana laatikkona” kiinnittää huomiota. Eikö ”laatikkoa” tulisi avata ja evaluoida *toimeenpanon sisäistä* tehokkutta, vaikuttavuutta, relevanssia, kestävyyttä, utiliteettia, tasa-arvoa ja vallallistamista? Niin onkin tehty (esim. Pressman & Wildavsky 1984, Teittinen 1985, Kettunen 1994, King ym. 1998). Toisinaan laatikko on sellaisenaan evaluaation kohteena ollessaan kehittämistyön piirissä tai ollessaan tulossa kehittämisvaiheeseen.

Tietty ihanne olisi, jos evaluaatio voitaisiin rakentaa *hierarkkisesti* siten, että oleellisinta olisi kestävien vaikutusten saaminen aikaan, sitten tavoitteita vastaavien vaikutusten saavuttaminen ja vasta ikään kuin tämän kaiken sisällä tehokkuus. Samoin politiikat (policies) joko jakaantuisivat jäännöksettä ohjelmiksi (programmes) ja ne sitten projekteiksi, hankkeiksi, tai sitten ohjelmat rakentuisivat projekteille ja politiikat ohjelmille. Noin selkeästi ei maailma kuitenkaan läheskään aina jäsennyy. Kustannusarvioita ylittyy ja alittuu mitä moninai-

simmista syistä, eikä vastuut osoittava tiedontuotanto (accountability) läheskään aina käytännössä toimi. Sääntöisesti ja tehokkaasti toteutettu saattaa jäädä vaille tavoiteltuja vaikutuksia, ja toisaalta lain tai hyvien tapojen rajoja hipoen toteutettu tuottaa hyviä tuloksia. Kaikella tällä on vakava sanomansa myös ajatellen evaluaattorin, hänen toimeksiantajansa ja evaluoitavien välisiä suhteita.

Vaikka eri seikat evaluaatioissa saattavat lyödä toisiaan korville, siihen on vaikeaa varautua. Se mitä *poliittisesti* halutaan maksaja- tai toteuttajataholla ei välttämättä vastaa sitä mitä *kohderyhmät* haluaisivat tai mikä heille olisi parasta, miten asiat sitten mitataankin. Toisaalta joudutaan kysymään, onko kohderyhmille – esim. kehitysmaissa – sentään annettava aivan sitä mitä ne haluavat ainakaan niillä ehdoilla, jotka kohderyhmät haluaisivat itse asettaa. Kukapa ei haluaisi varoja *no strings attached*, ilman ehtoja, ennakkoodellytyksiä, jälki-valvontaa ja arviointia. Ennen kuin ideoista edetään toimintaan saati vaikutuksiin kuluu yleensä *aikaa*. Se mitä tehdään, saattaa perustua historiallisiin arvauksiin eikä vallitsevan tilanteen tuntemukseen. Toisinaan *symboliikka* eli se, että jotakin yleensä tapahtuu mukaan lukien että evaluaatiota harjoitetaan, omaa itsenäistä merkitystä. Ovatko kaikki EU-jäsenyyttä valmistelevat hankkeet hakijamaissa immuuneja sille, että sekä myöhässä olo että rahoittajien (EU ja yksittäiset jäsenvaltiot) tukemien moninaisten tointen koordinoitongelmat saattavat vaikuttaa haitallisesti? Myös jokainen kehitysyhteistyöhanke on joka tapauksessa pääasiallisen rahoittajatahon *poliittista läsnäoloa* kehittämisen kohteena olevassa maassa ja sikäli osa tuon rahoittajan yleensä positiivisesti sävyttynyttä imagopolitiikkaa. Maa, joka antaa kehitysapua, saattaa saada sen ansiosta kansantaloudelleen monin verroin apuun käytettyjen varojen summaa arvokkaampia kaupallisia etuuksia kohdemaassa.

Tärkeää on myös, mikä on se toiminnan *kokonaisuus*, jossa evaluaatio toteutuu. Tästä voidaan esittää esimerkiksi seuraavat kysymykset. Onko kysymys *projektista*, hankkeesta, jonka käsitteeseen kuuluu kertaluonteisuus, rajoitettu vaikutusala ja rajoitettu kesto aika? Onko kysymys ohjelmasta, *toimintaohjelmasta* (program, programme), joka on tyypillisesti projektia suurempi ja kenties myös pitkäaikaisempi kokonaisuus ja kenties koostuu joukosta projekteja? Onko kysymys

jatkuvasti toteutettavasta, ilman määräaikaan toteutuvasta alaltaan laajasta tai laajahkosta *politiikasta* (policy), jonka harjoituksella ei ole selkeästi erottuvaa alku- eikä ennalta päätettyä loppukohtaa? Tapahuuuko evaluaatio *ex ante*, ennen kuin projekti, toimintaohjelma tai politiikka käynnistyy, *ex nunc* eli kesken projektia, hanketta tai politiikkaa vai *ex post*, eli sitten kun projekti, ohjelma tai politiikka on lopetettu?

Mitä evaluaatio on tarkoitettujen tulostensa kannalta?

Mitä evaluaatiosta kertoo se, mihin sillä pyritään?

Evaluaatiota koskevat teokset levittävät poikkeuksetta lukijan eteen yhden tai useamman lähestymistavan evaluaatioon. Suhteellisen harvinaista on muodostaa näköala aihepiiriin pohtimalla, missä tarkoituksessa evaluaatioon ryhtymistä harkitaan ja missä tarkoituksessa siihen kenties ryhdytään. (Taulukko 2.)

Ajatellen sen käyttötarkoituksia evaluaatio voi korostaa ainakin asioihin varautumista ennalta, asioiden selkeyttämistä, asianosaisten vuorovaikutusta, menossa olevan toiminnan hienosäädön tukemista tai hankkeen tai politiikan ”arvon” määrittämistä etenkin sen vaikutusten perusteella. Evaluaation monisyisyys tulee esiin otettaessa huomioon se lähestymistapojen joukko, joka viidessä evaluaation lajissa tulee kysymykseen.

Eräs viisijako

Proaktiiviseksi kutsutussa evaluaatiossa saatetaan arvioida tarpeita aiotun hankkeen, ohjelman tai politiikan relevanssin varmistamiseksi. Toisaalta saatetaan etsiä soveltuviksi katsottuja parhaita käytäntöjä malleiksi omalle toiminnalle. Evaluaation palvellessa asioiden *selkeyttämistä* kysymykseen tulee sen selvittäminen, voidaanko jotakin asiaa

	Proaktiivinen (ennalta varautuva) evaluaatio	Selkeyttävä (clarificative) evaluaatio	Interaktiivinen (vuorovaikutusta sisältävä) evaluaatio	Seurantaevaluaatio (monitoring evaluation)	Vaikutusten (impact) evaluaatio
Suuntautuminen	Synteesi	Ohjelman (hankkeen, politiikan) muotoilun (design) ja toteutuksen /toimeen panon (delivery) selkeyttäminen	Toteutettavan hankkeen, ohjelman tai politiikan parantaminen	Ohjelman (hankkeen, politiikan) prosessien, tulosten ja vaikutusten arviointi hienosäätöä varten	Ohjelman, hankkeen tai politiikan "arvon" määrittely, muutospäätösten pohjustaminen, vastuut osoittava tiedontuotanto (accountability)
Ajoitus	Ennen ohjelmaa (tai hanketta tai uutta politiikkaa)	Ennen tai jälkeen	Toteutuksen/toimeen-panon aikana	Toteutuksen/toimeen-panon aikana	Jälkikäteen, tai ainakin jo yhden toimintasyklin toteututtua
Lähestymistapoja	Tarvearviointi (needs assessment), parhaiden käytäntöjen (best practices) tarkastelu	Arviotavuuden arviointi (evaluability assessment), teorian kehittäely kohteesta, akkreditaatio (esim. koulutusohjelmille tms.), sertifiointi	Responsiivinen evaluaatio, toimintatutkimus, laatuanalyysi, kehittämissuuntautunut evaluaatio, vallallistamiseen (empowerment) suuntautunut evaluaatio	Ohjelman, hankkeen tai politiikan analyysi sen komponentteittain, suorituskyyvyn (performance) analyysi, toteutusjärjestelmän (delivery system) analyysi	Tavoite- tai tarvekeskeinen evaluaatio, päämäärävapaa (goal-free) evaluaatio, prosessi-tuotos – keskeinen evaluaatio, toiminnan/tehokkuuden tarkastus (performance audit)

Taulukko 2. Evaluaatio käyttötarkoitustensa mukaan (Owenin & Rogersin, 1999 mukaan).

ylipäättään evaluoida. Tämä saattaa olla hyvinkin tärkeä muotoilukriteeri projektille, ohjelmalle ja politiikalle. Jos transparenssi, läpinäkyvyys, puuttuu, evaluaatiokaan on tuskin mahdollista ja ellei evaluaatio ole mahdollista, saattaa sokeus uhata hankkeessa, ohjelmassa tai politiikassa. Selkeyttävän evaluaation lähestymistapoihin voidaan lukea myös *akkreditointi* eli jonkin kohteen kuten koulutusohjelman evaluaatio sen selvittämiseksi, täyttääkö ohjelma sille asetettavat vaatimukset. Myönteisessä tapauksessa toimilupa myönnetään. Samoin lähestymistapoihin luetaan *sertifiointi* eli evaluaation kohteen vertaaminen esimerkiksi laatukriteereihin sen selvittämiseksi, voidaanko kohteelle myöntää todistus siitä, että se täyttää asetettavat vaatimukset.

Interaktiivisessa evaluaatiossa *responsiivisuus* evaluaation lähestymistavoissa viittaa herkkyyteen kohderyhmien vaateille sekä valmiudelle muuttaa hanketta, ohjelmaa tai politiikkaa, mikäli vaatteet sitä edellyttävät. *Toimintatutkimus* on soveltavaa tutkimusta, jossa tutkija osallistuu tutkittavaan toimintaan joko havainnoijana tai suoranaisena aktivistina ja jolla sitä kautta on tarkoitus saada aikaan oppimista ja parannuksia. Kehittäminen voi muutenkin olla evaluaation juonteena. *Vallallistamiseen* evaluaation yhteydessä olen jo viitannut tarkastellessani evaluaatiossa sovellettavia kriteereitä. *Seurantaevaluaatio* sisältää lähestymistavoiltaan erilaisia analyttisiä painotuksia, joita en tässä kommentoi sen enempää. *Vaikutusten evaluaatiota* olen riittävästi tarkastellut edellä.

Erottuvat viisi suuntausta evaluaatioon järjestyvät *aika-akselille* ennakollisuutta painottavasta proaktiivisesta jälkikäteisyttä painottavaan vaikutusten evaluaatioon. Viisi suuntausta esiintyvät eri määräsuhteissa evaluaation eri *erityisaloilla*. Akkreditaatioon tähtäävä selkeyttävää evaluaatiota tavattaneen muun muassa opetustoiminnan piirissä, kun taas monet sovelletussa jaottelussa interaktiivisiksi kutsutut evaluaation muodot löytänevät parhaiten paikkansa sosiaalipalvelujen aihepiirissä. Lähestymistavat poikkeavat toisistaan sen mukaan, missä määrin niiden piirissä voidaan soveltaa *kvantifiointia* aina nimenomaisia informaatiojärjestelmiä myöten tai missä määrin on toisaalta edettävä *laadullisesti*. Edellisessä tapauksessa tulee kysymykseen esimerkiksi vaikutusten evaluaatio, vähäisemmässä määrin myös seurantaevaluaatio sekä akkreditaatioon tai sertifikaatioon tähtäävä

selkeyttävä evaluaatio. Jälkimmäisessä tapauksessa tulee kysymykseen etenkin interaktiivinen evaluaatio mutta myös esimerkiksi arvioitavuuden arviointi.

Evaluaation roolipelit: kohden evaluaattorin roolin ydintä ja evaluaation muiden osapuolten rooleja

Evaluaattorin roolien perustaso: ”puhuva työkalu”

Saattaa näyttää siltä, että erittäin suuri osa evaluaation koko kentästä käytäntöineen ja instituutioineen on luonteeltaan varsin *teknistä* ja sellaisena hallittavissa. Sikäli kuin näin on, evaluoijan roolina on toimia *aivo-, käsi- ja puhetyöläisenä* henkensä pitimiksi. Siinä tarkoituksessa hänen on hallittava asianomaisten kohdealueiden lainsäädäntöä ja kirjoittamattomia käytäntöjä, oltava perillä kunkin kohdealueen henkilögalleriasta, nokkimisjärjestyksestä ja muista valtasuhteista sekä siitä, minkä seikkojen hallinta on osoitettava, ettei leimautuisi epäajankohtaiseksi ja taidottomaksi.

Samoin evaluaattorin on tunnettava riittävästi evaluaation teorioita, muutenkin alan käsitteitä sekä sen metodeja, tekniikoita ja aineistoja. Kaikki tuo on standardisointia sekä korkeakoulujen evaluaatio-opetuksessa että ”käytännön ihmisille” kohdistetussa evaluaatiokoulutuksessa. Toisaalta evaluaattori saattaa jo ”työläisen” roolissa saada teknistä syvällisempää ja monipuolisempaa ymmärrystä ja hallintaa siitä mitä tekee. Hän saattaa kyetä muodostamaan alustavaa evaluaationäkemystä antoisien tai karujen evaluaatiokokemustensa pohjalta, omaksumaan tilanneherkkyyttä sekä kehittämään monimutkaisuuden ja ajoittaisen kaaoksen sietokykyä. Muuten hän jää ”nälkäiseksi vatsaksi” ilman ”päättä”: pelkkään välineelliseen rooliin sekä itsessään että itselleen.

Evaluaattorin roolien keskitaso: ”ajatteleva praktikko”

Syvemmälle etenevä evaluaattori saattaa kyetä kehittymään ”*ajattelevaksi praktikoksi*” (vrt. Schön 1984). Kysymys ei ole pelkän pitkäaikaisen kentällä olon tuomasta ”vakaumuksen rintaanestä”, vaan kyvystä käsitellä sitä huomattavaa, toistuvaa, alituista ja vakavaakin kaaosta ja ajoittaista *absurditeettia*, joka evaluaatioihin saattaa liittyä. Tämä koskee sekä niiden kohdekenttää, evaluaatioprosessia, evaluaatiotulosten raportointia ja käyttöä että uudelleenevaluaatiota ja uusia evaluaatioita. Syvällisemmän kyvyn oppia omista virheistä *eksistentiaalisesti* paikoitan nimen omaan evaluaattorin rooliin reflektoiduna praktikkona. Rooli ei ole puoluepoliittinen eikä poliittinen muun puolueellisuuden mielessä. Se on sen sijaan poliittinen sikäli, että ajattelevana praktikkona evaluaattori on oppinut ottamaan tilaisuuksista vaarin ja oppinut sietämään ja käyttämään hyväkseen *kontingenssejä*. Kontingenssin filosofisessa ongelmassa on kysymys siitä (Rorty 1989, Palonen 1998), että jokin oleva voisi olla toisinkin tai kokonaan olematta, asia joka tapahtuu olisi voinut jäädä toteutumatta ja odotetut tapahtumat saattavat jäädä tapahtumatta. Aina eivät ennako-odotukset pidä paikkaansa; evaluaation asiakas ja kohde osoittautuvat toisenlaiseksi kuin odotti, jokainen odotettu evaluaatiohanke ei toteudu eikä kukaan eikä mikään toteuttaja voita kilpailua jokaisesta evaluaatiohankkeesta.

Evaluaattorin on ”ajattelevana praktikkona” kyettävä selviämään jopa tilanteista, joissa evaluaatio ei tavallaan ole evaluaatiota lainkaan. Se saattaa olla valtapoliittista *symboliikkaa*, jossa itsearvioinnit saattavat olla ylhäältä käsin *pakotettua* tunnustavaa itseruuskintaa. Tuolloin arvovaltaisetkaan evaluaattorit eivät evaluoivat, vaan toimivat äänitorvena vahvistaen sitä ”isännän ääntä”, jonka takana on evaluaation maksaja. Silloin evaluaatioeuroja ei jaeta parhaille vaan sopivimmille, vahvimille, sopuisimmille ja tunnetuimmille evaluaattoritahoille. Ajattelevana praktikkona evaluaattorin on opittava myös *luopumaan*. Hänen on kyettävä poisoppimaan omista, rakkaudella vaalimistaan käsityksistä. Hänen on opittava olemaan havittelematta hankkeita, joista hänen olisi parasta pysyä erossa. Hänen on oltava valmis keskeyttä-

mään evaluaatiohankkeet, jos se on lain, hyvien tapojen, oman ja muiden maineen sekä muiden seikkojen rajoissa mahdollista. Ellei evaluaattori tuota kaikkea opi, hän jää ”teräväksi miekaksi”, jota sopii heilutella ja jolla sopii iskeä, kunhan ei iske omaa itseään. Pahimmas-
sa tapauksessa hän ei huomaa luopua ajoissa koko evaluaattorin roo-
lista, koska jokaisen aika siihen tulee jossakin vaiheessa.

Evaluaattorin roolien ylin taso: ”jalo asioiden tarkastelija”

Kun jo evaluaatiotyöläisen ja ajattelevan evaluaatiopraktikon roolit ovat vaikeita ja toisinaan ylivoimaisia, kaikkein vaativin on jaloon asioiden tarkasteluun kykenevän evaluaattorin rooli. Jaloon asioiden tarkasteluun saakka edennyt evaluaattori omaa kirkkaan käsitteellisen hallinnan evaluaation kysymyksistä, ilmenivätpä ne tutkimuksen, metodien ja tekniikoiden tai käytäntöjen kysymyksinä. Kehittyneimmillään evaluaattori tosiaan tietää, ”mistä on kysymys” ja ”mitä mikäkin on”.

Jaloon asioiden tarkasteluun kyetessään evaluaattorilla on kiteyty-
nyt mutta joustava ja muuntumiskykyinen *näkemys* siitä, mitä
evaluaatio on ja mikä on evaluaattorin oma osa. Evaluaattorilla on
myös kehittynyt kyky arvioida joka hetki itseään, asemaansa ja toi-
mintaansa evaluaattorina sekä evaluaatiotyötään sen kehkeytymisen
ja käytön eri vaiheissa, mukaan lukien evaluaatiotulosten soveltami-
sessa evaluaation kohteissa. Siinä missä evaluaattori ”ajattelevana
praktikkona” kokee evaluoitavan maailman, evaluaation ja oman it-
sensä kontingenssit, jaloon asioiden tarkasteluun kykenevä evaluaattori
näkee myös evaluaatioon, sen kohteisiin ja evaluaattorina toimintaan
sisältyvät erilaiset *mahdollisuudet* niine omakohtaisen *valinnan*
haasteineen, joita evaluaattori silloin kohtaa ja joihin hän vastaa.
Kehittyneimmillään evaluaattori näkee myös sen, että sekä hän itse,
hänen evaluaationsa että se mitä evaluoidaan saattaa tilanteen ja ase-
telman mukaan merkitä hyvää tai pahaa. Evaluaattorin perimmäinen
valinta on päättää, kumman hän kulloinkin valitsee ja minkä moraa-
lisen vastuun hän ottaa sen mukaan, mitä valitsee.

Entä evaluaation teettäjät, tilaajat ja kohteet?

Osittain se, mitä voidaan sanoa evaluaattorista, koskee myös evaluaation *teettäjiä* eli *evaluoittajia* kuten evaluaattoreiden esimiehiä ja -naisia sekä evaluaation *tilaajia* eli *evaluoituttajia*. Näin on kuitenkin vain soveltuvin muutoksin. Joissakin tapauksissa teettäjän ja tilaajan rooleista on jopa tiettyä etua suhteessa evaluaatioon verrattuna evaluaattorin tilanteeseen. Teettäjällä tai tilaajalla ”ajattelevan praktikon” rooli koskee silloin vain evaluaation käyttöä. Kehittynein suhde evaluaatioon, jalon tarkastelijan rooli, sopii suorastaan erinomaisesti valistuneelle teettäjälle ja tilaajalle.

Entä evaluaation *kohteet*? Joissakin tapauksissa he saattavat olla pelkkiä organisaationsa ”puhuvia työkaluja”, joilla ei ole vaikutusvaltaa suhteessa evaluaatioon, jonka esineellistetyiksi kohteiksi he joutuvat. Toisena ääripäänä ovat tilanteet, joissa puheet ”itsearviointeista” eivät jää pakkoa verhoavaksi korupuheeksi, vaan arvioinnin kohteiden osallisuudesta heitä itseään koskevaan evaluaatioon ei ole epäilystä. Kenties evaluaatio suorastaan ”vallallistaa” kohteitaan. Sekin tulee kysymykseen, että kohteet pyrkivät voittamaan kääpiöitymisen pelkiksi evaluaatio-objekteiksi ja laatimaan ”vastaevaluaatioita” evaluaatioille, jos ne tekevät kohteista kohtuuttomassa mitassa vain ikään kuin pelkkiä esineitä.

Lähteet

- Ahonen, Pertti (1999). Learning by using the project cycle management method (PCM): general considerations, and user experiences in a small donor country-transitional country context.” Impact Assessment and Project Appraisal, Vol. 17, No 2, s. 97–105.
- Bouckaert, Geert, Derry Ormond & Guy Peters (2000). A potential governance agenda for Finland. Ministry of Finance, Finland. Research Reports. 8-2000. Valtiovarainministeriö, Helsinki.
- Campbell, Donald T. (1969). Reforms as experiments. American Psychologist, Vol. 24, s. 409–429.
- Campbell, Donald T. & Stanley, Julian C. (1963). Experimental and quasi-experimental designs for research. Chicago: Rand McNally.
- CEC (Commission of the European Communities) (1997). Evaluation of expenditure programmes. Bryssel: CEC.
- Collins, D. (2000). Management fads and buzzwords: critical-practical perspectives. London: Routledge.

- Dreyfus, Hubert L. (1991). *Being-in-the-world: a commentary on Heidegger's Being and Time*, Division I. Cambridge, MA: MIT Press.
- Fetterman, David M. & Kaftarian, Sholeh J. (1996). (toim.). *Empowerment evaluation: knowledge and tools for self-assessment and accountability*. London: Sage.
- Foucault, Michel (1969). *Archéologie du savoir*. Paris: Gallimard.
- Heidegger, Martin (1927/2001). *Sein und Zeit*. 18. p. 1. p. 1927. Tübingen: Max Klostermann 2001. Suomeksi Oleminen ja aika. 2. p. Tampere: Vastapaino.
- Jalava, Urpo & Virtanen, Petri (1998). *Tietoa luova projekti: Polku oppivaan organisaatioon*. Helsinki: Kirjayhtymä.
- JCSEE (Joint Committee on Standards for Educational Evaluation) (1994). *The program evaluation standards: how to assess evaluations of educational programs*. London: Sage.
- Kelleher, John, Sarah Batterbury & Elliot Stern (1999). *The thematic evaluation of the partnership principle: final synthesis report*. London: Tavistock Institute.
- Kettunen, Pekka (1994). *Implementation in a multi-organisational setting: local networks in environmental health policy*. Turku: Turun yliopisto.
- Kierkegaard, Søren (1950/1844). *Begrebet angst. Teoksessa Samlede værker. Bind IV*. 1. p. 1844. København: Gyldendal.
- King, Jean A., Morris, Lynn Lyons & Fitz-Gibbon, Carol Taylor (1998). *How to assess program implementation*. London: Sage.
- MFA (Finnish Ministry of Foreign Affairs) (1998). *Guidelines for project design, management and evaluation*. 2.p. Helsinki: MFA
- Mäntysaari, Mikko (1997). *FinSoc edistää menetelmien arviointia*. STAKES. FinSoc News 1/1997. <http://www.stakes.fi/palvelut/finsoc/news0197%5F1.html>
- Owen, John M. & Rogers, Patricia J. (1999). *Program evaluation: forms and approaches*. London: Sage.
- Palonen, Kari (1998). *Das 'Webersche Moment': Zur Kontingenz des Politischen*. Opladen: Westdeutscher Verlag.
- Patton, Michael (1978). *Utilization-focused evaluation*. Useita uusia p., mm. 3. p. 1997. Beverly Hills, CA: Sage.
- Pawson, Ray & Tilley, Nick (1997). *Realistic Evaluation*. London: Sage.
- PCM (Project Cycle Management) (1993). *Manual project cycle management. integrated approach and logical framework*. Brussels: Commission of the European Communities.
- Pollitt, Christopher (ja useita avustajia) (1997). *Public management reforms: five country studies*. Helsinki: Ministry of Finance.
- Pressman, Jeffrey L. & Wildavsky, Aaron B. (1984). *Implementation*. 3. p. Berkeley: University of California Press.
- Raivola, Reijo (1999). *Tehoa vai laatua koulutukseen? Porvoo: WSOY*.
- Rimpelä, A. (1992). *A critical analysis of the Finnish Tobacco Act : implementation and legitimacy 1977-1989*. Tobacco Control – an International Journal, No 1, s. 285–293.
- Rimpelä, A, Rimpelä, M & Vikat, A. (1999). *Is prohibition of tobacco sales to minors effective? The case of Finland*. Teoksessa Tudor-Smith C. (toim.): *Working together for better health: Tackling tobacco*. Cardiff: Health Promotion Wales.

- Rissanen, Pekka (1996). Effectiveness, costs and cost-effectiveness of hip and knee replacements. Helsinki: Stakes.
- Rorty, Richard (1989). Contingency, Irony and Solidarity. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rossi, Peter H., Freeman, Howard E. & Lipsey, Mark W. (1999). Evaluation: a systematic approach. 6. p. London: Sage.
- Schön, Donald A. (1984). The reflective practitioner: how professionals think in action. New York: Basic Books.
- Shinkfield, Anthony J. & Stufflebeam, Daniel L. (1995). Teacher evaluation: guide to effective practice. Dordrecht: Kluwer.
- Teittinen, Tuomo (1985). Julkisten toimintaohjelmien ominaisuudet ja toimeenpano-organisaatio. Väitösk. Kuopio: Kuopion yliopisto.
- Vedung, Evert (1998). Utvärdering i politik och förvaltning. 2. p. Lund: Studentlitteratur.
- Vuorela, Terho (1997). Arvioinnin tilaajan opas. Helsinki: Edita.
- Weiss, Carol (1972). Evaluation research. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ. 2., täysin uud. ja laaj. p. 1997.
- Winograd, Jerry & Fernando Flores (1995). Understanding computers and cognition: a new foundation for design. Uudistettu p. New York: Addison-Wesley.

OSA II

Tilintarkastuksen ja arvioinnin prosessit ja menetelmät

Pentti Meklin

Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa

Talouden ohjauksen muutos kuntataloudessa

Kuntalaki (365/1995) muutti periaatteellisella tavalla kuntien toiminnan ja talouden ohjausta. Kuntalain mukaan valtuuston on päätettävä toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista (13 §) ja hyväksyttävä talousarviossa kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet sekä otettava talousarvioon toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot (65 §). Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta (69 §). Lopuksi tarkastuslautakunnan on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet (71 §).

Ohjausjärjestelmän muutoksen virikkeenä on ollut laaja, lähes kaikissa OECD-maissa toteutettu tai toteutettavana oleva julkishallinnon reformi, josta yleisesti keskustellaan ”New Public Management” (lyh. NPM) -sateenvarjokäsitteen alla (ks. esim. Naschold 1995; Lane 1997; Klausen; Ståhlberg 1998). Kuntalaissa käyttöön otettu kunnan toiminnan ja talouden ohjauksen malli myötäilee New Public Management -reformin yleisiä virtauksia. Tätä mallia kutsutaan useimmiten *tulosohjaukseksi*¹ tai joskus tavoiteohjaukseksi. Tässä artikkelissa käytetään termiä tulosohjaus.

1. Tulosohjauksella useimmiten tarkoitetaan kahden toimijan välistä ohjaussuhdetta, esim. valtuusto ja hallintokunta. Tulosjohtamisella tavallisesti tarkoitetaan yksikön sisäistä johtamista. Silloin tärkeäksi nousee esim. henkilöstöjohtaminen.

Valtuusto on ollut läpi kuntahistorian se toimielin, joka on kohdennanut taloudelliset voimavarat ja kohdentaa edelleen. Tulosohejauksessa oleellista on se tapa, jolla valtuusto tekee budjettipäätöksen. Aikaisemmin valtuusto osoitti talousarviossa määrärahat resurssien hankkimiseen. Tätä mallia kutsutaan resurssiohjausmalliksi. Uudessa mallissa määrärahat kohdennetaan ensisijassa tulosten ja niitä koskevien tavoitteiden mukaan. Kuntalaki toi kuntiin myös tarkastuslautakunnat johtamaan kunnan tarkastustoimintaa ja arvioimaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista.

Kuntalain taloussäännöksiä on nyt sovellettu yhden valtuustokauden ajan joten kokemuksia uudesta ohjausmallista on. Tänä aikana mallia on pyritty kehittämään, mutta myös arvioimaan sen toimivuutta. Tavoitteiden asettamisen ja arvioinnin mallia on erityisesti Suomen Kuntaliitto pyrkinyt edistämään erilaisilla suosituksilla ja laajalla ARVI-projektilla (Suomen Kuntaliiton ARVI-hanke 2000). Oy Auditor Ab on laatinut ohjekirjasen tavoitteiden asettamisesta kunnassa (Tavoitteiden asettaminen kunnan toiminnoissa 2000). Toisaalta mallin toimivuutta eri näkökulmilla on tarkasteltu kuntalain seurantatutkimuksessa (Hoikka ym. 1999) ja useissa väitöskirjatutkimuksissa (Möttönen 1998; Karila 1998; Leväsvirta 1999; Heuru 2000; Majoinen 2001). Vaikka onnistumisesta kertovia tutkimustuloksiakin on, huomattava osa tutkimustuloksista on kriittisiä: vahvimmillaan on viesti, että malli ei sovellu tai soveltuu huonosti poliittis-hallinnolliseen järjestelmään. Vaikuttaa kuitenkin vahvasti siltä, että kritiikin taustalla on aikaisemman resurssiohjausmallin ihannointi. Taloudellisista realiteeteista johtuen tämä malli ei kuitenkaan ole nykypäivänä mahdollinen, minkä vuoksi on välttämätöntä kehittää jotakin muuta. Perusteluihin palataan tässä artikkelissa.

Tulosohejauksessa on ongelmia, jotka yksimielisesti myönnetään. Ohjeista ja malleista huolimatta yksi ongelmista on mallin perusteiden ymmärtäminen ja tottumattomuus uuteen ajattelutapaan. Sekava käsitteiden joukko erilaisine ismeineen sekoittaa toimijoiden päät ja vaikeuttaa kommunikointia. Tässä artikkelissa pyritään jäsentämään tulosohejausmallia tavoitteiden asettamisen ja arvioinnin näkökulmasta. Artikkelin tavoitteena on täsmentää 1) tavoitteiden sisältöä (käsite, tunnusmerkit, kohteet, asettamisen vaiheet) ja 2) arvioinnin olemusta (käsite, kriteerit, arvottaminen).

Tämä artikkeli liittyy läheisesti tämän teoksen kahteen muuhun artikkeliin. Sen vuoksi tässä ei käsitellä perusteellisesti arvioinnin ole-musta ja sisältöä, sillä arviointia käsittelee hyvin seikkaperäisesti Pertti Ahonen artikkelissaan: *Evaluointi – evaluaatio – arviointi. Oppia evaluaattoreille, arvioitajille, arvioituttajille ja arvioitaville*. Myös-kään tarkastuslautakunnan asemaa ja tehtävää arvioinnin suorittajana ei tässä ole syytä käsitellä laajemmalti, koska Aino Ryyänen tarkas-telee tarkastuslautakuntia tässä teoksessa olevassa artikkelissa: *Tarkas-tuslautakunta valtuuston apuelimenä*.

Pelkistetty tulosohtausmalli

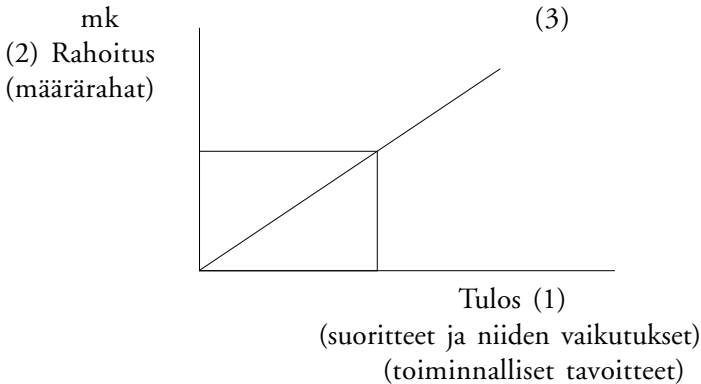
Kunnan talouden ohjaamisessa on pohjimmiltaan kyse siitä, miten rahatalous ja reaalitalous kytketään talousarviossa yhteen. Raha on perusluonteeltaan vaihdon väline ja arvon mitta. Rahaa määrärahoina kohdentamalla ohjataan reaalitaloutta eli tuotannon tekijöitä, niiden käyttöä, suoritteita ja edelleen suoritteiden vaikutuksia. Määrärahojen ja reaalitalouden kytkentä tapahtuu eri tavoin perinteisessä resurssi-ohjauksessa ja tulosohtauksessa. Perinteisessä resurssi-ohjauksessa pääl-limmäisiä piirteitä olivat budjettiteknisessä mielessä menolajibudje-tointi ja talousajatteluna inkrementaalinen lisäysajattelu. Menolajibud-jetoinnissa määrärahat osoitettiin yksityiskohtaisesti menolajeittain eli budjettipäätöksen muoto oli: **määräraha = tuotannon tekijöiden määrä x yksikköhinta**. Resurssi-ohjauksessa määrärahat siis määräytyivät tuotannon tekijöiden hankkimisesta aiheutuvien menojen mukaan. Inkrementaalinen lisäysajattelu tarkoittaa taas sitä, että vuosittain li-sättiin lähes kaikkiin menolajeihin määrärahoja ja muuttuneita tar-peita varten otettiin uusia määrärahoja. Olemassa olevia rakenteita ja järjestelmiä, jotka sentään olivat kunnan taloudessa suurin osa, ei juuri kyseenalaistettu. Budjetointi oli lisäystä ja lisäyksistä päättäminen oli mieluisaa. Kuntien talouden osuus kasvoi voimakkaasti suhteessa kansantalouteen ja muuhun julkiseen talouteen. Tähän liittyen jul-kiseen sektoriin alkoi myös kohdistua tehottomuusväitteitä (ks. Meklin & Näsi 1994).

Tulosohjaukseen siirtymisen keskeisenä päämääränä olikin parantaa julkisen sektorin tehokkuutta. Iskusanoina alkoivat yleistyä tuloksellisuus, vastikkeen vaatiminen veromarkoille (Value for Money, VFM) ja kustannusvaikuttavuus. 1990-luvulla taloudellinen tilanne muuttui myös varsin radikaalisti. Inkrementaalinen lisäysajattelu ei toiminut, koska kuntien tulot eivät enää lisääntyneet aikaisempaan tapaan. Päätöksenteossa niin mieluinen lisäyksen jakaminen ei enää ollut mahdollista, vaan päätöstilanteet muuttuivat kolmenlaisiksi: menoja oli leikattava joko juustohöylällä tai joistakin kohteista, toiseksi rahaa oli kohdennettava uudelleen ottamalla jostakin ja siirtämällä sitä toiseen paikkaan tai kolmanneksi oli parannettava toimintayksikköjen tuloksellisuutta eli taloudellisuutta ja vaikuttavuutta. Tällaisten päätösten tekeminen ei ole niin mieluisaa kuin lisäyksistä päättäminen. Vaikuttaakin siltä, että rahoituksen kiristyminen on kritiikissä mielletty tulosohjauksen syyksi.

Perinteisestä resurssiohjauksesta poiketen tulosohjauksessa pyritään kytkemään yhteen reaali-prosessin *tulokset* ja rahoitus eli *määrärahat*. Tätä havainnollistaa kuvio 1. Budjettipäätös on siis muotoa: **määräraha = suoritteiden+vaikutusten määrä x yksikköhinta**. Puhuttaessa tulosohjausmallissa poliittinen päättäjä ”tilaajana” päättää *mitä* tuotetaan tai järjestetään. Toimintayksikkö ”tuottajana” taas päättää, *miten* palvelu tuotetaan tai järjestetään. Tulosohjauksen perusmallissa siis erotetaan tilaajat ja tuottajat. Näiden välillä vallitsee selvä työnjako.

Vaikka kuntalaissa ei nimenomaisesti käytetä tulosohjauskäsitettä, on ajatus kirjattu kuntalain toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita sekä määrärahoja ja tuloarviota koskevaan pykälään (65 §). Toiminnallisilla tavoitteilla laissa ilmeisesti viitataan ensisijaisesti tulokseen liittyviin tavoitteisiin. Samansuuntaisesti säännöksiä on tulkinnut myös Möttönen (1999), jonka mukaan kuntalain toiminnallinen tavoite tarkoittaa palvelutavoitteita (muut ovat strateginen tavoite ja kehittämistavoite). Suunnitteluteoriassa ja yleiskielessä tavoitteilla sinänsä on monipuolisempi merkitys (ks. Pitkänen 1969). Tuloksen tavoitteen yhteydestä näyttää johtuvan se, että kirjallisuudessa ja käytännössä käytetään kahta käsitettä eli tulosohjaus ja tavoiteohjaus. Tulosohjaustermi korostaa rahojen kytkemistä tulokseen. Tavoiteoh-

jauksessa korostetaan tavoitetta, joka asetetaan ensisijassa tuolle tulokselle. ”Tulosohjaus ei voi toimia ilman tavoitteita eikä tavoiteohjaus ilman tuloksia.”



Kuvio 1. Tulosohjausmalli

Tulosohjauksen sisäistämistä vaikeuttaa vielä tulos-termin moninaisuus verorahoitteisella sektorilla (Meklin 1997, 77–89). Markkina-sektorilla päällimmäinen ajatus tuloksesta tuo mieleen tulojen (tuot-tojen) ja menojen (kulujen) erotuksen, ”lisäarvon”, eli voiton tai tap-pion. Oleellista markkinasektorin tuloksessa on se, että siinä ovat mukana sekä uhraukset eli kustannukset ja hyödyt eli tuotot. Tämän seikan huomioiminen aiheuttaa käsitteellistä sekaannusta verorahoit-teisella sektorilla.

Verorahoitteisella sektorilla tulos yleisimmin ymmärretään toimin-nan *aikaansaannokseksi eli suoritteiksi ja niiden vaikutuksiksi* ottamat-ta huomioon niiden aikaan saamiseksi käytettyjä voimavaroja. Tällä samalla tavalla ajatellaan esimerkiksi kouluissa. Ylioppilaskokeiden arvostelussa ei oteta huomioon sitä, miten paljon kokelas on käyttä-nyt voimavarojan valmistuessaan kokeeseen. Sama tilanne on myös urheilussa: Pituushypyn tuloluettelo kertoo vain kilpailusuorituksesta, mutta ei siitä, paljonko aikaa on käytetty harjoitteluun. Tuloslistat olisivat varmasti toisennäköisiä, jos sentit jaettaisiin harjoitustuntien tai sponsorirahan määrällä. Tuloksen toinen sisältö liittyykin siihen,

mitä rahalla saadaan aikaan. Talouden, rajallisten voimavarojen ohjauksen näkökulmasta tavoitteena on luonnollisesti aikaansaada voimavaroille mahdollisimman hyvä vastike. Verorahoitteisella sektorilla useimmiten tässä yhteydessä puhutaan *tuloksellisuudesta*, *kustannusvaikuttavuudesta* tai *vastikkeesta verorahoille* (Value for Money).

Pelkistetty tulosohjausmalli (kuvio 1) nostaa vastattavaksi kolme kysymystä:

- 1) Miten aikaansaannos eli suoritteet ja niiden vaikutukset voidaan mitata?
 - 2) Minkä voimavarojen kustannukset rahoitus kattaa?
 - 3) Millainen on rahoituksen ja tulosten välinen yhteys?
- 1) Tulosten mittauksen ongelmat ovat suoritteiden määrittelyn ja mittauksen ongelmia, mutta ennen kaikkea suoritteiden vaikutusten mittauksen ongelmia. Tähän palataan myöhemmin tässä artikkelissa.
 - 2) Rahoituksessa on kyse siitä, mitä suoritteiden tuottamisen kustannuksia määrärahan tulee kattaa. Kattavatko tuloksen mukaan osoitetut määrärahat vain käyttökustannukset vai lisäksi myös pääomakustannukset tai välittömien kustannusten lisäksi välilliset? Oma ongelmakokonaisuutensa on, ovatko määrärahat bruttomäärärahoja vai nettomäärärahoja.
 - 3) Jos kustannukset ja tulos saadaan mitatuksi, seuraava kysymys on, miten kustannukset riippuvat tuloksesta eli millainen on yksikön tai toiminnon kustannusfunktio. Miten tulos muuttuu, jos rahoitusta lisätään tai vähennetään – tai päinvastoin? Monet valtakunnalliset rahoitusjärjestelmät, muun muassa suuri osa valtion- osuusjärjestelmästä toimii siten, että se olettaa suoritteiden tuottamiskustannukset olevan toiminta-asteesta riippumattoman yksikkökustannuksen suuruisia.

Tässä esitetty teoreettinen tulosohtausmalli on hyvin pelkistetty. Malli tuo tavoitteiden asettamisen kohteeksi tulokset. Tulosten tärkeyttä tavoitteiden kohteena ei voi kiistää, mutta todellisuudessa tavoitteita asetetaan monille muillekin asioille, esimerkiksi kehittämislle, henkilöstölle tai markkinaosuudelle.

Tavoitteiden asettaminen

Tavoite on varsin tuttu päivittäin esiintyvä käsite. Tuntuukin hieman oudolta, miksi tavoitteen asettelu on ongelmallista kunnissa, kun tavoitteiden kohteena olevat toiminnotkin ovat melko tuttuja. Ongelmallista se vaan on. Yksi syy on tavoitekäsitteen epämääräisyys.

Tavoitteen käsite

Tavoitetermiin liitetään usein etuliitteitä, jotka täydentävät tavoitteen yleistä määrittelyä. Yleisiä tavoitteen luokituksia ovat muun muassa lyhyen, keskipitkän ja pitkän tähtäyksen tavoitteet, ylä- ja alataavoitteet, pää- ja osatavoitteet tai ensisijaiset ja toissijaiset tavoitteet. Kuntalaissa (65 §) puhutaan toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma suosituksessa (2000) taas esiintyvät strategiset tavoitteet, vaikuttavuustavoitteet, määrätavoitteet ja laatutavoitteet. Merkittävään roolin ovat nousseet myös saman suosituksen sitovat ja ei-sitovat tavoitteet.

Eräät tutkijat ovat tehneet tavoitteiden empiiristä analyysia omilla luokituksillaan. Kohtamäki (1999) on jakanut esittämistavan mukaan koulutusyhtymien tavoitteet numerotavoitteisiin ja lausetavoitteisiin. Sakari Möttönen (1999) on tavoitteiden olemusta selvittäessään erottanut strategiset tavoitteet, kehittämistavoitteet ja palvelutavoitteet. Juhani Manninen (2000) on käynyt läpi Kunta Suomi 2004 -kuntien talousarviossa esitettyjä tavoitteita ja jakanut tavoitteet kohteensa mukaan seuraaviin luokkiin: taloudellisuus, tuottavuus, vaikuttavuus, tehokkuus, toimintaperiaate, yhteistoiminta, organisointi, suoritteet ja projektit.

Tavoitteen etuliitteet kuvaavat jotakin tavoitteiden kohteesta, ilmaisemistavasta tai aikavälistä, mutta eivät vielä ilmaise sitä, mikä tavoite itsessään on. Mikä tai mitkä ovat tavoitteen tunnusmerkit sitomatta tavoitetta mihinkään kontekstiin? Teoreettisesti perustavanlaatuisen, julkista sektoria koskeva pohdiskelu sisältyy Pitkäsén vuonna 1969 julkaistuun väitöskirjaan (Pitkäsén 1969), joka käsittelee *tuotostavoitteiden operationaalistamista*. Oleellisinta on se, miten tavoite-käsite rajautuu muihin lähellä oleviin käsitteisiin. Pitkäsén erottaa tuotostavoitteiden kokonaisuudessa toiminta-ajatuksen, päämäärän ja tavoitteen. Toiminta-ajatus ilmaisee toiminnan tarkoituksen. Tärkeintä on kuitenkin se tapa, jolla päämäärä ja tavoite erotetaan toisistaan: päämäärä on suunta, johon edetään tai tila, johon pyritään. Tavoite on taas saavutettavaksi tarkoitettu tila. Tämä määrittely korostaa sitä, että tavoite on ilmaistava sellaisessa muodossa, että sen saavuttaminen voidaan todeta. Toteaminen taas edellyttää tavoitteelta mitattavuutta.

Tavoitteen määrittely toteutettavissa olevana tilana on vaativa määrittely. On luonnollista, että kaikki budjetissa käsiteltävät asiat eivät voi olla mitattavissa. Monet niistä ovat suuntia, joihin pyritään. Esimerkki vanhustenhuollosta havainnollistaa asiaa. Vanhustenhuollon yhtenä tyypillisenä pyrkimyksenä on tukea vanhusten kodinomaisissa olosuhteissa elämistä. Talousarviossa tämä näytetään ilmaistavan kahdella periaatteellisella tavalla. Ensiksikin saatetaan käyttää ilmaisua, että ”kunta pyrkii tukemaan vanhuksien elämistä kodinomaisissa olosuhteissa”. Tämä on esimerkki päämäärästä. Se on suunta, jonka tukeminen kunnassa kohdennetaan voimavaroja. Tavoitteesta on esimerkiksi se, että ”kodinomaisissa olosuhteissa vuonna 2000 asuu 80 % yli 75-vuotiaista kuntalaisista”.

Kuntalaissa ei ole määritelty tavoitteen yleisiä ominaisuuksia. Ilmeisesti lainsäätäjä on tarkoittanut sanalla tavoite sekä edellä määriteltyä tavoitetta että päämäärää. Tällä tavalla ymmärrettynä tavoite-käsitteistö tuntuu toimivalta kuntasektorilla. Tavoitekäsitteen pohjittaminen saattaa tuntua ajan haaskaukselta, mutta näin ei ole siitä syystä, että tavoitekäsitteen määrittelyllä on oleellinen merkitys siihen, mitä *arvioinnissa* tapahtuu. Tavoitteen asettaminen ja tarkastuslautakunnan arviointi liittyvät kiinteästi yhteen.

Kuntalain mukaisen tavoitteen tunnusmerkit

Kunnalliseen tulosohjaukseen kytkettynä hyvän tavoitteen pitäisi omata tiettyjä piirteitä. Kuntalaki ei suoranaisesti näitä edellytä, vaan ne ovat tunnusmerkkejä, joita eräät tutkijat (vrt. Helin 1999, 70; Möttönen 1999, 86) ovat empiiristen havaintojen perusteella todeneet hyvällä tavoitteella olevan. Kirjoittaja on täydentänyt hyvän tavoitteen tunnusmerkkejä omilla empiirisillä havainnoillaan.

1. Mitattavuus. Edellä todettuun viitaten tavoitteen keskeinen piirre on mitattavuus siinä mielessä, että tavoitteen on oltava niin täsmällisesti ilmaistavissa, että sen saavuttaminen voidaan todeta. Asteikollisesti vaatimattomampaa mitattavuutta edellyttää päämäärätyyppisesti ilmaistu tavoite, jolloin eteneminen päämäärän suuntaan on kyettävä toteamaan. Tavoitteiden erilainen mitattavuus aiheuttaa tavoitteen saavuttamisen arvioinnissa eroja, joita käsitellään tämän artikkelin seuraavassa luvussa. Mitattavuuden teoreettiset perusteet ovat hyvinkin monimutkaisia ja niihin tässä yhteydessä ei ole mahdollista syvällisemmin paneutua (ks. esim. Vakkuri ja Meklin 1998 ja 2001).

2. Yksiselitteisyys ja ymmärrettävyys. Tavoitteen pitää olla ymmärrettävä ja yksinkertainen. Yksiselitteisyyteen liittyy näennäisensä eli tavoite näyttää selkeältä, mutta on väärä – tai päinvastoin.

3. Hyväksyttävyys. Kehittyneeseen tulosohjausmalliin liittyy tavoitteista sopiminen tilaajien ja tuottajien kesken. Kun kunnallishallinnossa, toisin kuin valtionhallinnossa, ei systemaattinen sopimusmenettely ole yleistynyt, päättää tavoitteista lopulta tilaajan roolissa toimiva. Tämä saattaa aiheuttaa sen, että tuottajaosapuoli ei hyväksy tavoitetta eikä sitoudu sen toteuttamiseen.

4. Keskeisyys: Tavoitteen on oltava keskeinen. Sen on kohdistuva toiminnan ytimeen. Kun kunnan ydintehtävänä on järjestää kuntalaisille palveluja ja tyydyttävät elinolosuhteet, on keskeisten tavoitteiden silloin kohdistuttava näihin asioihin. Periaatteessa jokaisella määrärahalla tulisi olla yksi tai joskus useampi päätavoite, joka voi jakautua osatavoitteisiin.

5. Kattavuus. Tavoitteen on katettava toiminto riittävästi. Jos tavoite ei ole riittävän kattava, saattavat ponnistukset kohdistua vain osaan toimialasta, jolloin merkittävä osa jää huonolle hoidolle.

6. Tavoitteen realistisuus suhteessa määrärahaan. Tulosohjauksen perusmallin mukaan tuloksilla ja määrärahoilla on oltava yhteys. Tavoitteen on oltava realistinen, sen pitää olla saavutettavissa osoitetuilla resursseilla. Tavoitteen asettamisessa tunnetaan kunnianhimoansa eli pyrkimys asettaa tavoite liian korkeaksi suhteessa voimavaroihin. Tavoite voi myös olla liian alhainen. Tavoitteen realistisuuden määrittäminen edellyttää tietoa yksikön tai toiminnan kustannusfunktiosta.

7. Määrärahan ja tavoitteen ajallinen vastaavuus. Kuntalain kirjaimen mukaan valtuusto asettaa talousarviossa tavoitteet ja osoittaa niitä varten määrärahat. Määrärahat ovat vuotuisia, mutta monet tavoitteet, joihin esimerkiksi kouluissa, terveydenhuollossa tai sosiaalihuollossa pyritään, voidaan saavuttaa vasta hyvinkin pitkän ajan kuluttua. Nämä kunnan keskeiset toiminnot ovat luonteeltaan tavallaan investointeja, joissa uhraus tapahtuu nyt, mutta hyödyt realisoiduvat tulevaisuudessa. Tämä aiheuttaa sen ongelman, että tavoitteiden toteutumista ei läheskään aina voida todeta talousarviovuoden aikana, vaan toteutuminen jää olettamusten varaan. Osa tavoitteista toki realisoituu jo määrärahan kanssa samana vuonna.

8. Ristiriidattomuus. Kuntien budjeteissa osa tavoitteista saattaa olla ristiriitaisia keskenään tai ristiriidassa kunnan strategian kanssa. Ristiriitaisuutta esiintyy usein eri sektoreiden välillä. Esimerkiksi terveydenhuollon kustannustehokkuuden parantamistavoite saattaa aiheuttaa ongelmia sosiaalipuolen palvelujen laatutasotavoitteille.

9. Vaikutettavuus. Toimintayksikön on kyettävä itse vaikuttamaan tavoitteen saavuttamiseen, sillä vastuussa tavoitteen saavuttamisesta voi olla vain, jos siihen voi vaikuttaa. Periaatteessa kaikkiin kunnan toimintoihin vaikuttaa joku toimija. Valtion päättäjien eli eduskunnan, valtioneuvoston, ministeriöiden ja lääninhallitusten vallassa on puitteista ja osarahoituksesta päättäminen. Kunnassa valtuustolla, hallituksella, lautakunnilla ja toimintayksiköillä on oma vaikutusalueensa. Toimintayksikön vastuulle voidaan asettaa vain sellaisia tavoitteita, joihin se voi omin toimenpitein vaikuttaa.

Tavoitteiden asettamisen perusmallit

Talousprosessi tavoitteiden asettamisen mallina. Tulosohtausmallin päämäärä on mahdollisimman tuloksellinen toiminta. Kunta nähdään kuntalaisille palveluja tuottavana tai järjestävänä yksikkönä, joka saa rahoituksensa kuntalaisilta (myös valtionavut). Edellä luonnosteltu teoreettinen tulosohtausmalli lähtee talousprosessiajatuksista, siitä, että tavoitteet kohdistuvat nimenomaan niille asioille, joilla saadaan vaikutuksia aikaan eli toimintaprosessin tuotospuolelle.

Tavoitteiden asettamisen kohteena voi tulospuolen (tuotos) lisäksi ja ohella olla myös muut toimintaprosessin osat, tuotannontekijät ja tuotantoprosessi. Eri syistä tavoitteita on asetettava myös muille kuin tulostavoitteille jo siitäkin syystä, että tulos saattaa olla vaikeasti mitattavissa. Tästä syystä usein joudutaan turvautumaan tulosta täydentäviin tai rajoittaviin tavoitteisiin.

Viime vuosikymmenellä alkoi voimakkaasti yleistyä laatuajattelu ja Balanced Scorecard – tulokortti tai tasapainotettu mittaristo. Kuntaliiton ARVI-hankkeessa suositellaan näiden käyttöä valtuuston tavoitteiden asettamisen välineenä.

Laatuajattelu tavoitteiden asettamisen mallina. Laatuajattelu nostaa päällimmäiseksi laatustandardit ja lautupalkintokriteerit. Euroopan lautupalkintomalli julkisella sektorilla (2001) (EFQM, European Foundation for Quality Management) erottaa ensiksikin yksikön toiminnan ja tulokset, joilla kummallakin on 50 %:n paino laadun arvioinnissa. Toiminta (50 %) jaetaan edelleen johtajuuteen (10 %), henkilöstöön (9 %), toimintaperiaatteisiin ja strategiaan (8 %), kumppanuuksiin ja resursseihin (9 %) ja prosesseihin (14 %).

Tulokset (50 %) jaetaan ja painotetaan seuraavasti: Henkilöstötulokset (9 %), asiakastulokset (20 %), yhteiskunnalliset tulokset (6 %) ja keskeiset suorituskykytulokset (15 %). Jos tavoitteita asetetaan jakaen kohteet lautupalkintomallin mukaan, nousee toiminnan merkitys melko näyttävästi esiin. Herää kysymys, mille näistä asioista valtuusto voi asettaa tavoitteita. Oma ongelmansa on näiden luokkien operationaalistamisessa.

Balanced Scorecard tavoitteiden asettamisen mallina. Kolmas kohteiden jäsennostapa on 1990-luvulla myös julkiselle sektorille levinnyt Balanced Scorecard (BSC), eräänlainen tuloskortti. Harvardin yliopiston tutkijat Kaplan ja Norton (1996) kehittivät sen 1990-luvulla ensisijassa yrityssektorin tarpeisiin. Myöhemmin he ovat kehittäneet mallia eteenpäin ajatellen soveltuvuutta myös voittoa tavoittelemattomalle sektorille (Kaplan & Norton 2001). Rakenteellisesti tuloskortti tai tasapainotettu mittaristo pyrkii yhdistämään a) mittarit strategioihin ja visioon, b) menneisyyden, nykyisyyden ja tulevaisuuden, c) rahamääräiset ja ei-rahamääräiset ilmiöt sekä d) ennen kaikkea eri näkökulmat toisiinsa. Kaplan ja Norton erottavat yritys-kontekstissa näkökulmina asiakkaat (customer), rahoituksen (financial), oppimisen ja kehittymisen (learning and growth) ja prosessit (internal business process). Tämä näkökulmajako on ilmeisen toimiva markkinasektorilla, mutta verorahoitteiselle julkiselle sektorille näkökulmat eivät sellaisenaan sovellu. Oleelliset erot ovat siinä, että verorahoitteisella sektorilla asiakkaat eivät pääsääntöisesti maksa palvelusta, vaan rahoitus kerätään pakkoperiaatteella veroina. Tästä syystä asiakassuhde ei toimi, koska asiakas ei joudu tekemään uhrausta tai vain nimellisen uhrauksen saamastaan palvelusta. Verorahoitteisella sektorilla puuttuu myös omistajan ehdoin rahoittajat. Markkinasektorilla tasapainon (balance) saavuttaminen edellyttää sitä, että omistajat ja asiakkaat ovat tyytyväisiä, mihin markkinat luonnostaan pakkottavat.

Suomessa kuntasektorin suosituksessa näkökulmiksi (Kunnallisen palvelutoiminnan tuloksellisuuden arviointi 2000 ja Lumijärvi 1999) on esitetty asiakkaita, vaikuttavuutta, prosessia ja henkilöstön aikaansaannoskykyä. Toinen esimerkki näkökulmista on Määttä ja Ojalan (1999) esittämä eli vaikuttavuus, prosessit/rakenteet, resurssit/talous sekä uudistuminen/työkyky. Eräissä käytännön sovelluksissa on esiintynyt jopa yli kymmenen eri näkökulmaa. Tämä on merkki siitä, että Kaplanin ja Nortonin alkuperäinen perusrakenne ei suoraan toimi verorahoitteisella sektorilla. Ongelmat Balanced Scorecardin soveltamisessa verorahoitteiselle sektorille johtuvat erityisesti sidosryhmien selkiintymättömyydestä sekä siitä, että ne ovat erilaiset eri toiminoissa.

Tavoitteiden asettamisen vaiheet

Talousprosessi, laatuajattelu ja BSC tarjoavat teoreettisia perusteita tavoitteiden asettamiselle. Näkökulmien nimeäminen ei vielä riitä, vaan tavoitteiden määrittelemiseksi on toteutettava useita vaiheita. Yksi johdonmukainen tapa on edetä askeleittain perustoiminnasta lähtien. Vaiheet voidaan jakaa kolmeen ryhmään: kohteen täsmentämiseen, mittarin muodostamiseen ja varsinaisen tavoitteen asettamiseen. Näitä vaiheita havainnollistaa kootusti kuvio 2.

Kohteen täsmentäminen. Ensimmäisenä askeleena on rajata sellainen yksikön tai toiminnon kokonaisuus, jolle tavoite tai tavoitteet asetetaan ja jolle määräraha osoitetaan. Tähän kuntien sektoreihin jakautunut toimintamalli antaa puutteistaan huolimatta hyvän perustan. Tavoitteiden kohteena ovat siis esimerkiksi vanhustenhuolto, lastenpäivähoito ja peruskoulu. Toiminnalliset tavoitteet on luonnollista asettaa toiminnoittain, joskin eräissä tapauksissa on kunnalle eduksi, jos tavoitteet asetetaan kahdelle toiminnolle yhteisesti. Seuraavassa ajatuskulussa käytetään esimerkkinä edelleen vanhustenhuoltoa.

Toisena askeleena on täsmentää, mille asioille esimerkiksi vanhus-tenhuollossa asetetaan tavoite. Tässä tätä vaihetta kutsutaan *näkökulman* täsmentämiseksi. Kyse on siitä, mitä vanhustenhuollosta nostetaan tavoitteen kohteeksi eli paloitellaanko vanhustenhuolto talousprosessiajatuksen, laatuajattelun vai BSC:n mukaan.

Talousprosessi, laatu-palkinto tai BSC nostavat toiminnasta päälimmäiseksi eri asioita. Tämä merkitsee itse asiassa asioiden priorisointia: toiset asiat nousevat toisia tärkeämmäksi. Olipa perusajattelutapa mikä tahansa, on kaikille perusnäkökulmille yhteistä ”tuloksen” korostaminen, mutta eri sanoin. Talousprosessimalli nostaa tärkeiksi prosessin vaikuttavuuden ja tehokkuuden (tuottavuus ja taloudellisuus). Suoritteet ovat keskeinen jakava tekijä: suoritteet on tuotettava ”tehokkaasti” ja suoritteet on oltava oikeita eli toteutettava aiottua tarkoitusta. BSC:ssa sama ajatus jäsentyy jonkin verran eri tavoin ja nostaa lisäksi esiin henkilöstöön liittyvän innovatiivisuuden ja kehittämisen. BSC:n luokituksissa ”tulos” jakautuu asiakkaaseen ja laajempaan vaikuttavuuteen. Palvelut ilmeisesti oletetaan kuuluvan kum-

mankin taakse. Laatupalkinnossa tuloksissa erotetaan henkilöstö-tulokset, asiakastulokset, yhteiskunnalliset tulokset ja keskeiset suorituskykytulokset (Euroopan laatupalkintomalli julkisella sektorilla 2001, 9).

KOHDE Tavoitteen asettaminen/ arviointikohteen täsmäntäminen	Kohde	Esimerkiksi Vanhusten hoito * kodinomainen hoito * laitoshoido
	Näkökulma	a) toimintaprosessimalli b) Balanced Scorecard c) Laatupalkintomalli
	Kriittinen menestystekijä	Esimerkiksi kodinomaisissa olosuhteissa asuminen
MITATTAVUUS Millaisella mitta-asteikolla kohteen ja näkökulman ulottuvuus on mitattavissa?	Mittari = laskentasaäntö, jolla ulottuvuutta mitataan	Miten kodinomaisissa olosuhteissa asumista mitataan? Montako %:a yli 75-vuotiaista elää kodinomaisissa olosuhteissa?
	Tunnusluku = saadaan, kun mittariin sijoitetaan toteutu- neet ja tavoiteluvut	75 henkilöä sadasta yli 75-vuotiaista elää kodinomaisissa olosuhteissa. Tunnusluku= 75 %
TAVOITTEET JA ARVIOINTI	Tavoitteet pyritään asetta- maan tunnuslukujen avulla	Kunnassa kodinomaisissa olosuhteissa elää 80 %
	Arvioinnissa lähdetään selvit- tämään miten tämä tavoite on toteutunut.	Esitetään joukko kysymyksiä.

Kuvio 2. Tavoitteen asettamisen vaiheet

Kolmas askel on nimetä sellainen tekijä tai sellaisia tekijöitä, jotka ovat oleellisia koko toiminnan onnistumisen kannalta. Tätä askelta voidaan kutsua kriittisen menestystekijän nimeämiseksi. Vanhusten-huollossa tällainen saattaisi juuri olla kodinomaisissa olosuhteissa asuminen.

Mittarin muodostaminen. Kun tavoite määritellään saavutettavaksi olevaksi tilaksi, tarkoittaa tämä sitä, että tavoitteen kohde on pyrittävä osoittamaan mahdollisimman mitattavassa muodossa ja asteikolla, jossa on jokin minimi- ja maksimipiste. Ennen tavoitteen asettamista on siis selvitettävä kohteen ja ilmiön mitta-asteikon muoto. Esimerkiksi kodinomaisissa olosuhteissa asuvia voi tietyssä kunnassa olla nollan ja sadan prosentin välillä, jolloin mittari on:

$$\frac{\text{kodinomaisissa olosuhteissa asuvat vanhukset} \times 100}{\text{kunnassa asuvat vanhukset}} = x \%$$

Kun mittariin sijoitetaan empiiriset luvut, saadaan tunnuslukuja, joiden avulla voidaan asettaa tavoitteita.

Tavoitteen asettaminen. Tavoitteen asettaminen merkitsee tässä ajatuskulussa tietyn kohdan valitsemista mitta-asteikosta. Tavoite voi olla periaatteessa ilmaistu tasona tai muutoksena. Tavoitetasosta on esimerkkinä lause: ”Kodinomaisissa olosuhteissa asuu 60 % yli 75-vuotiaista”. Muutos taas merkitsee lisäystä tai vähennystä aikaisempaan tasoon: ”Kodinomaisissa olosuhteissa asumista lisätään 10 prosentilla”. Käytännössä budjettiasiakirjoissa usein puhutaan tässä yhteydessä tavoitteen arvosta.

Suorite ja vaikuttavuustavoitteiden määrittelyn ongelmia

Jäsennettiinpä kunnan toiminta millä mallilla tahansa, keskeistä on joka tapauksessa se ”tulos”, jonka kunta saa aikaan verovarjoilla. Kyse on tuotoksesta eli suoritteista ja niiden vaikutuksista. Kumpaankin näihin liittyy runsaasti näkökulmia, jotka ovat tärkeitä tulosohjauksen ymmärtämisessä.

Suoritteet ja tuotteet. Tarkastellaan ensiksi suoritteisiin liittyviä näkökohtia käyttäen esimerkkinä vanhustenpalvelua, jossa kunta on asettanut tavoitteeksi huolehtia vanhuksista kodinomaisissa olosuhteissa. Ensiksi on selvää, että kunnan turvaaman kodinomaisen olosuhteen varmistaminen sisältää erilaisia toimintoja ja toiminnot voivat vaihdella tapauksittain. Kodinomaisen olosuhteen varmistamisessa on kyse palvelupaketista, tuotteesta, joka koostuu useista suoritteista. Toiseksi oleellista on palvelupakettiin sisältyvien suoritteiden määrä ja laatu. Palvelupaketin kokonaisuutta havainnollista esimerkinomaisesti kuvio 3.

Kunnan talousarvion ilmaus kätkee taakseen siis joukon talousarviossa näkymättömiä suoritteita. Tulostajauksessa on tietystikin mahdollista täsmentää, millaista elämisen tasoa kodinomainen olosuhde edellyttää. Tavoitteen asettamisen täsmällisyys vaikuttaa myös siihen, millainen tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin sisältö on.

Vaikutukset ja vaikuttavuus. Mitä vaikutuksia seuraa siitä, että vanhus elää kotona tai laitoksessa? Miten vaikuttavuutta voidaan kuvata ja, miten vaikuttavuudelle voidaan asettaa tavoitteita? Mitä vaikuttavuus yleensäkin on?

Tuote: Kodinomaisen olosuhteen varmistaminen Tuotteeseen sisältyvät suoritteet	Määrä	Laatu
Kodinhoitajan säännönmukainen käynti	lkm/vrk	Vanhuksille omistettu aika
Hälytyskäynnit	lkm	Hälytysaika
Ruoan toimitus	lkm/vrk	Terveellisyys Maku
Siivous	lkm/viikko	Siisteyden taso
Erlainen asiointi	lkm/ viikko	Onnistuminen vanhuksen mielestä
Sosiaalinen toiminta	tuntia/viikko	Virikkeellisyys
?	?	?

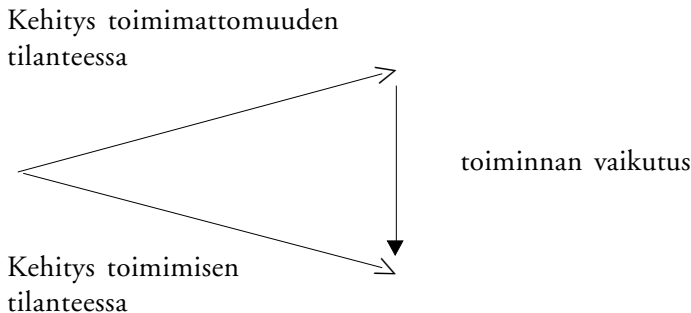
Kuvio 3. Kodinomaisen olosuhteen varmistaminen kunnan tuotteena.

Aluksi on syytä todeta, että vaikuttavuuskeskustelu ei suinkaan ole uutta, vaan päinvastoin. Kustannusvaikuttavuusanalyysistä on puhuttu vuosikymmeniä. Toiseksi, yllättävän huonosti näyttää tieto välittyvän eri tieteenalojen kesken. Hallintotieteilijät eivät oikein tavoita taloustieteilijöiden sanomaa ja päinvastoin. Kolmanneksi, vaikuttavuuskeskustelu on monimutkaista, mutta ei niin konstikasta kuin miltä se aluksi tuntuu.

Vaikuttavuus on tavanomaisesti määritelty kahdella tai joskus kolmella tavalla. Ensiksikin se on ilmaistu tavoitteiden saavuttamisen asteena (esim. Glynn 1993, 50; Value for Money Handbook 1997, 3; Vuorela 1997, 35; vrt. myös Handbook in Performance Auditing 1996, 31–35). Tässä ajattelutavassa juuri vaikutuksille asetetaan tavoitteita, jolloin vaikuttavuus on sitä, miten hyvin nämä tavoitteet on saavutetaan. Puhuminen vaikuttavuudesta edellyttää aina tavoitetta ja toteutunutta. Toiseksi, vaikuttavuus on eräissä lähteissä määritelty tarkoittamaan ”palveluprosessien tai kokonaisten palvelujärjestelmien kykyä saada aikaan haluttuja vaikutuksia” (esim. Lumijärvi 1999, 15 ja Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 38). Tämä määrittely on lähellä taloustieteellistä kapasiteetin käsitettä. Joskus lähes samassa merkityksessä on käytetty myös sisäisen ja ulkoisen palvelukyvyyn käsitteitä (esim. Lumijärvi 1999, 15; Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 38). Tässä määrittelyssä kyse on vain kyvystä ja mahdollisuudesta saada aikaan vaikutuksia, mutta siinä ei ole kyse vielä itse vaikutuksista. Tälle kyvylle voidaan myös asettaa selvästi tavoitteita. Kolmanneksi, vaikuttavuus saatetaan samaistaa vaikutukseen, joka on yleisin lähtökohta vaikuttavuuden käsitteen määrittelylle (ks. esim. Blom-Lange 1999). Tässä vaikuttavuus ymmärretään jonkin uhrauksen tai toimenpiteen seuraukseksi.

Vaikutukset vaikuttavuuden lähtökohtana. Kun vaikuttavuus samastetaan vaikutukseen, määritellään vaikutus tässä yhteydessä erotukseksi toimimisen ja toimimattomuuden välillä (with or without the intervention), toisin sanoen toiminnan järjestämisen ja järjestämättömyyden välillä. Esimerkkiä käyttäen, miten elämä on erilaista, jos lonkkavammaiselle laitetaan tekonivel tai sitä ei laiteta tai miten

kuntalaisten elämä muuttuu uuden viran perustamisella. Ajatustapaa havainnollistaa kuvio 4.



Kuvio 4. Vaikutuksen käsite

Kunnan toimintojen vaikutukset ovat erilaisia. Vaikutus voi periaatteessa olla olemassa olevan tilan *muuttamista, säilyttämistä tai estämistä*. Koulutukseen, sairaanhoitoon, teiden rakentamiseen tms. panostaminen merkitsee muutosta. Vaikutusta on myös säilyttäminen tai estäminen, vaikka se ei usein siltä näytäkään. Rokotus voi estää sairastumista, puolustuslaitos voi estää olemassa olollaan vieraat tunkeilijat tai poliisi rikokset. Tässäkin on kysymys erotuksesta toimimisen ja toimimattomuuden välillä. Arvioinnin ja tarkan mittauksen kannalta asetelma on ongelmallinen siinä suhteessa, että tarkkaa tietoa sekä toimimisesta että toimimattomuudesta on vaikea saada ilman tieteellisesti rakennettua tutkimusasetelmaa.

Vaikutusten näkökulmia. Vaikutukset ovat monenlaisia. Seuraavaan on koottu joukko eri lähteissä esitettyjä vaikutuksen näkökulmia (ks. esim. Vedung 1997, 54–59, Vuorela 1997, 34–38)

a. Asiakasvaikutukset ja yhteiskunnalliset vaikutukset. Eri toimenpiteiden vaikutukset kohdistuvat ja säteilevät eri laajuisesti. Yksi hyvin tarkoituksenmukainen näkökulma on erottaa välittömästi asiakkaaseen (kuntalaiseen) kohdistuvat vaikutukset ja laajemmalti yhteiskuntaan kohdistuvat vaikutukset. Taloustieteilijät ovat jäsentäneet tätä ongelmatiikkaa varsin paljon. Esimerkiksi liikuntaelinleikkauksilla on luonnollisesti asiakasvaikutukset.

Leikkauksen avulla asiakkaan henkilökohtainen elämä saattaa muuttua aivan ratkaisevasti. Liikuntaelinleikkauksella on usein myös laajempia vaikutuksia henkilön lähipiirille ja veronmaksajille (ks. Nevalainen 1994). Taloustieteilijät puhuvat ulkoisvaikutuksista ja kerrannaisvaikutuksista (ks. esim. Tuomala 1997, 36).

b. Määrälliset ja laadulliset vaikutukset. Palvelujen vaikutuksissa on tärkeää erottaa määrällinen ja laadullinen näkökulma. Palvelu itsessään voi olla määrällisesti riittävä, mutta laadullisesti huonoa tai päinvastoin.

c. Subjektiiiviset ja objektiiviset vaikutukset. Vaikutukset näyttäytyvät erilaisena riippuen siitä mistä tai kenen näkökulmasta vaikutuksia katsoo. Yksi näkökulma tähän on subjektiivinen ja objektiivinen näkökulma. Nämä näkökulmat ovat merkittäviä asiakasvaikutuksissa. Asiakas usein katsoo palvelua subjektiivisesti ja esittää omaan kokemukseen perustuen näkemyksensä. Samaa palvelua voidaan katsoa myös puolueettomammasta, objektiivisesta näkökulmasta. Tällaista näkökulmaa edustavat asiantuntijat, virkamiehet ja tutkijat, jotka katsovat asiaa ulkopuolisena.

d. Lyhyt- ja pitkäaikaiset vaikutukset – vaikutukset kohdistuvat tulevaisuuteen. Palvelun vaikutukset voivat olla kestoaltaan ja voimakkuudeltaan erilaisia. Osa vaikutuksista on hyvin lyhytaikaisia ja välittömiä, osa taas pitkäaikaisia. Useat palvelut ovat tavallaan investointeja, joiden elinkaari on pitkä.

Julkisen sektorin päätöksenteossa ongelmallista on erityisesti se, että palvelujen kustannukset syntyvät ensin ja hyödyt tulevana vuosina. Budjettia laadittaessa on taipumusta keskustella kustannuksista ja leikata määrärahat mahdollisimman pieneksi. Samalla saattaa käydä niin, että leikataan iso joukko tulevien vuosien hyötyvaikutuksia.

e. Vaikutukset ilmenevät toisella sektorilla tai toisessa kunnassa. Ulkoisvaikutuksilla on pitkällä aikavälillä myös taipumus näkyä muualla kuin siellä minne voimavarat kohdennetaan. Esimerkiksi kuntalaisten terveyden ylläpitämisessä tärkeitä ovat liikuntaan uhratut voimavarat. Lukuisissa tutkimuksissa on todettu, että liikunnalla on mielihyvän lisäksi pitkäaikaisia vaikutuksia, jotka näkyvät kunnan terveys – ja sosiaalisektorilla.

f. Myönteiset ja kielteiset vaikutukset. Vaikutuksia nimettäessä yksi tärkeä näkökulma on myönteisten ja kielteisten vaikutusten tunnistaminen. Usein

budjetoinnissa tuodaan esiin myönteisiä vaikutuksia, mutta kielteiset jätetään huomiotta.

g. Odotetut ja odottamattomat. Vaikutukset voivat olla odotettuja, mutta myös odottamattomia. Usein odotetaan myönteisiä vaikutuksia, mutta ainakin osa toteutuneista vaikutuksista on odottamattomia ja kielteisiä.

Vaikutukset tavoitteiden asettamisen kohteena. Muun muassa Suomen Kuntaliiton valtuustotason arviointia koskevassa suosituksessa (Suomen Kuntaliiton ARVI hanke 2000) ja Kunnallisen Työmarkkinalaitoksen tuloksellisuussuosituksessa (Kunnallisen palvelutoiminnan tuloksellisuuden arviointi 2000) korostetaan vaikuttavuuden tärkeyttä tavoitteen asettelussa. Kun vaikuttavuus on kovin monimuotoista, on syytä kysyä, voidaanko vaikutuksille yleensäkin asettaa tavoitteita kunnan talousarviossa? Vastaus on kyllä ja ei. Usein vaikutukset ilmenevät pitkällä aikavälillä, ei siis budjettivuoden aikana. Esimerkiksi koulussa voidaan sanoa lyhyellä aikavälillä, että jatkokoulutuspaikan saa koulun päättäneistä 90 %, tai ylioppilastutkinnosta selviydytään 99 %:sesti. Pitkän aikavälin tavoitteena voi olla esimerkiksi vaikuttaminen siihen, että koululaisista tulee innovatiivisia ihmisiä. Tavoitteenasettelussa joudutaan usein tyytymään suoritettavien tavoitteiden asettamiseen ja vaikutukset jäävät uskonasiaksi.

Arviointi

Arvioinnin käsite

Tarkastuslautakunnan on ”arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet”. Arviointia edellytetään lisäksi myös useissa kunnan toiminnoissa (Lukiolaki 629/1998, 16 §, Perusopetuslaki 628/1998, 21 §, Kirjastolaki 904/1998, 6 §). Viimeksi lääninhallitusten tehtäväksi on annettu kunnallisten peruspalvelujen arvioiminen (Lääninhallituslaki 348/2000, 2 §).

Vaikka Pertti Ahonen on käsitellyt tässä teoksessa arvioinnin ole-musta seikkaperäisesti, on tässä kuitenkin aiheellista muutamalla sanalla luonnehtia arviointia. Kirjallisuudessa esiintyy lukuisa joukko arvi-

oinnin määritelmiä ja luokituksia. Tutkijat ovat yksimielisiä siitä, että arvioinnista ei ole esitetty yksiselitteistä ja yleisesti hyväksyttyä määritelmää (ks. mm. Sinkkonen ja Kinnunen 1994, 21 ja 36). Melko yksimielisiä tutkijat ovat sen sijaan siitä, että arvioinnin ydin on *arvottaminen* eli sen osoittaminen, onko jokin asia hyvin vai huonosti, arvokas vai arvoton tai hyödyllinen tai hyödytön, parempi tai huonompi kuin toinen (ks. esim. Rossi and Freeman 1999, Sinkkonen ja Kinnunen 1994, 26, 35 ja 74–75; Vedung 1997, 2–3). Arvioinnin perustaksi toisin sanoen tarvitaan *kriteereitä*, joihin vertaamalla voidaan lopulta tehdä *arvottavia päätelmiä* kohteen tilasta, hyvyydestä tai huonoudesta. Periaatteessa näitä kriteereitä voidaan hakea kolmelta suunnalta. Arviointi voi olla (1) tavoite- tai standardivertailua, (2) poikittaisvertailua ja (3) pitkittäisvertailua. Vaikka vertailuasetelmat voidaan rakentaa eri tavoin, tavanomaisesti tavoitevertailussa kriteereinä ovat päättäjän esittämät tavoitetunnusluvut tai standardit, joihin toteutunutta verrataan, poikittaisvertailussa kriteerinä ovat muiden toimijoiden toiminnasta kertovat tunnusluvut ja pitkittäisvertailussa oman toiminnan aikaisemmat luvut.

Jos arvottaminen nähdään arvioinnin ytimenä, pelkkä toiminnan *kuvaus* ei silloin vielä ole arviointia, vaan se on arvioinnin esivaihe ja vasta sen jälkeen, kun toteutunutta verrataan johonkin kriteeriin, voidaan tehdä arvottamispäätelmä. Arvottavien päätelmien lisäksi arviointikirjallisuudessa näyttää olevan erilaisia käsityksiä siitä, sisältyykö arviointiin arvottamispäätelmien lisäksi vielä tapahtuneen syiden esittäminen ja suositusten tekeminen.

Tavoitteet arvioinnin kriteerinä

Kuntalain teksti osoittaa arvioinnille varsin selvän paikan. Arviointi kietoutuu tiukasti tavoitteiden asettamiseen ja tavoitteiden asettamisongelmat heijastuvat myös arvioinnin sisältöön. Tavoitteiden muoto ja sisältö määrittävät sen, paljonko jää tilaa tarkastuslautakunnan omalle arvottamiselle. Tarkastellaan neljää eri tilannetta, joissa arvottamisen merkitys on erisuuruinen. Ensimmäisessä tilanteessa tavoitteet on määriteltävä mitattavassa muodossa siten, että niiden saavuttaminen voidaan todeta. Toisessa tilanteessa tavoite on ilmaistu pää-

määrän muodossa, suuntana, johon edetään. Kolmannessa tapauksessa pohditaan, voiko tarkastuslautakunta arvioida toimintaa, jolle ei ole asetettu tavoitteita ja neljännessä sitä, voiko tarkastuslautakunta arvioida tavoitteiden oikeellisuutta tai hyvyyttä.

Tavoitemuoto: Jos tavoite on asetettu tunnusluvun avulla, sen saavuttaminen voidaan yksiselitteisesti todeta. Tässä tilanteessa tarkastuslautakunnan arvottamiselle ei juuri jää sijaa. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun tavoitteeksi on asetettu, että kodinomaisissa olosuhteissa asuu 60 % yli 75-vuotiaista kuntalaisista. Tavoite on yksinkertaisesti se kriteeri, johon toteutunutta verrataan. Tavoitteen saavuttamisen arviointi ei kuitenkaan jää tähän, vaan on selvitettävä, mitä tavoitteen toteutumisen taustalla on. Seuraavanlaiset kysymykset pureutuvat tavoitteen taustalla oleviin asioihin (vrt. Butt; Palmer 1985, 119–120). Näihin kaikkiin kysymyksiin sisältyy enemmän tai vähemmän arvottamista.

1. Miten kodinomainen olosuhde on määriteltä ja onko määritelmä muuttunut toimintakauden aikana?
2. Millä keinoilla tavoite on saavutettu?
3. Onko samanaikaisesti aiheutettu ongelmia, sivuvaikutuksia, alueilla, joille tavoitteita ei ole asetettu?
4. Jos tavoitteita ei ole saavutettu, mistä syistä se johtuu.? Oleellista on silloin arvioida sitä, onko tilivelvollinen voinut vaikuttaa asiaan vai ei.

Päämäärämuoto: Jos valtuusto esittää pyrkimyksensä talousarviossa päämäärämuodossa eli suuntana, johon edetään tai tilana johon pyritään, tarkastuslautakunnan arvottamisen laajuus ja kysymysten muoto on toisenlainen. Päämäärätyyppinen ilmaisu talousarviossa on esimerkiksi se, että vuoden aikana on pyrittävä edistämään yli 75-vuotiaiden kodinomaisissa olosuhteissa asumista. Tässä tapauksessa puuttuu selvä valtuuston asettama kriteeri, johon tarkastuslautakunta voi verrata toteutunutta. Päämäärän toteutumisen arvioinnissa peruskysymyksiä voisivat olla esimerkiksi:

1. Onko tapahtunut edistymistä päämäärän suuntaan?
2. Minkälaisia toimenpiteitä ja ponnistuksia on tehty vuoden aikana pyritäessä päämäärään?

3. Ovatko toimenpiteet olleet – olosuhteet huomioon ottaen – riittäviä ja tehokkaita ja onko kaikki mahdollinen tehty asian edistämiseksi?
4. Miksi toimenpiteitä ei ole tehty tai ne eivät ole riittäviä?
Tarkastuslautakunnan on tässä tapauksessa laadittava itse arvottamisen kriteerit. Mitä toimenpiteitä se pitää riittävinä ja tehokkaina ponnistuksina. Tässä arvottamisen osuus on suuri.

Tavoitteiden puuttuminen. Jos kunnassa käytetään kehysbudjettia määrärahojen kohdentamisessa, ei tällaiseen budjetoitintapaan sisälly tavoitteita. Budjetissa vain osoitetaan määräraha, jolla ao. toimintaa hoidetaan. Tarkasti kuntalakia tulkiten tällainen budjetti on kuntalain vastainen, sillä säännösten mukaan talousarviossa on asetettava toiminnalliset tavoitteet ja niiden saavuttamiseksi määrärahat ja tulotarvot. Tarkastuslautakunnan velvollisuutena on todeta tämä arviointikertomuksessaan.

Kuntalakia tarkasti tulkiten tarkastuslautakunta ei voi arvioida asioita, joille ei ole asetettu tavoitteita. Ulkomaiset esimerkit osoittavat, että tarkastusyksiköt arvioivat toimintoja ilman että tavoitteita on määriteltä. Suomessa käytäntö ainakin suurissa kaupungeissa näyttää myös olevan se, että tarkastuslautakunnat tekevät arvioita myös asioista, joille ei ole asetettu tavoitteita. Tällaisissa tapauksissa tarkastusyksikön arvottamisen osuus on suuri, sillä se määrittelee kohteen, jota lähtee arvioimaan ja kriteerit, joilla se arviointinsa suorittaa. Tällaista arviointia kutsutaan usein tavoitevapaaksi arvioinniksi.

Tavoitteiden hyvyyden tarkastaminen. Kuntalain kirjaimen mukaan tavoitteiden hyvyyden arvioiminen ei kuulu tarkastuslautakunnan tehtävään, vaan tavoitteiden toteutumisen arviointi. Tavoitteiden hyvyyttä voidaan arvioida sisällön ja teknisen asettamisen näkökulmalta. Kun poliittiset päättäjät asettavat tavoitteet, onkin aiheellista kysyä, voiko tarkastuslautakunta arvioida tavoitteiden sisällöllistä hyvyyttä. Eräissä maissa, esimerkiksi Iso-Britanniassa (ks. Value for Money 1997) on nimenomaan tuotu julki, että tarkastusyksikkö ei saa arvioida poliittisten päättäjien tavoitteiden hyvyyttä, sillä arvioidessaan tavoitteita tarkastusyksikkö asettuisi päättäjän asemaan. Näin on ilmeisesti myös kuntalain tarkoitus tulkittava.

Tavoitteiden teknisen hyvyyden arvioiminen ei myöskään ole ihan selvä. Käytännössä tavoitteiden asettamisessa on monia heikkouksia (Helin 1999, Möttönen 1999; Vuorinen 1999). Kyse on asioista, jotka koskevat esimerkiksi tavoitteiden mitattavuutta tai selkeyttä. Tarkastuslautakunnan esittämää kritiikkiä voi puolustella sillä, että tavoitteiden kehittäminen saattaa edistää tuloksellisuutta ja sillä, että tarkastuselin ei tässä puutu sille kuulumattomaan päätöksentekoon.

Lopuksi

Virikkeenä tämän artikkelin teeman valinnalle ovat olleet käytännössä ilmenneet ongelmat kunnan tavoitteen asettelussa. Yksi ongelma on teknisluonteinen epämääräisyys tavoitteiden peruskäsitteistössä. Tämän seurauksena myös tavoitteiden toteutumisen arvioinnin perusta on horjuva. Tämän artikkelin tavoitteena on selvittää tavoitteen ja arvioinnin käsitteitä ja suhteita. Esitetyt ajatuskulut ovat osaksi lähtöisin aikaisemmista tutkimuksista, säädöksistä ja ohjeista, osaksi niistä käytännön havainnoista, jotka kirjoittaja on tehnyt erilaisissa koulutustilaisuuksissa. Vaikka tavoitteilla ohjaamisessa on tällä hetkellä ongelmia, joista asiantuntijat ovat yksimielisiä, on ilmeistä että ainakin osa niistä johtuu tottumattomuudesta. Toivon tämän artikkelin antavan virikkeitä sekä tieteelliselle tutkimukselle että käytännön kehittämistyölle.

Lähteet

- Butt, Henry and Palmer, Bob (1985). *Value for Money in the Public Sector. The Decision-Maker's Guide*. Oxford: Basil Blackwell.
- Euroopan laatupalkintomalli julkisella sektorilla. Näkökohtia itsearviointiin ja mallin käyttöön toiminnan kehittämisessä (2001). Suomen Kuntaliitto ja Valtiovarainministeriö. <http://www.kuntaliitto.fi/tuke/logoklvm.pdf>. Käytetty 24.8.2001
- Glynn, John J. (1993). *Public Sector Financial Control and Accounting*. Second Edition. Oxford: Blackwell Business.
- Handbook in Performance Auditing. Theory and Practice. (1996). Stockholm: The Swedish National Audit Office 1996:70.

- Helin, Heikki (1999). Sitovat tavoitteet ja määrärahat. Teoksessa Heikki Helin ja Sakari Möttönen, Valitut tavoitteet. Suurten kaupunkien sitovat toiminnalliset tavoitteet ja määrärahat 1999. Helsingin kaupungin tietokeskus. Tutkimuksia 8/1999.
- Heuru, Kauko (2000). Kunnan päätösvallan siirtyminen. Oikeudellinen tutkimus kunnanvaltuuston vallasta suomalaisen kunnallishallinnon demokraattisten arvojen ja tehokkuusarvojen ristipaineessa. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Hoikka, Paavo, Lehkonen, Raimo, Rajala, Tuija, Ryytänen, Aimo, Siitonen, Pentti, Tetri, Tarja (1999). Kuntalaki kunnallishallinnon peruslakina. Kuntalain seuranta-tutkimus. Kunnallistieteen laitoksen julkaisuja 1/1999. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard University Press.
- Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (2001). The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment. Boston: Harvard University Press.
- Karila, Alpo (1998). Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä politiikasta rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Acta-tutkimussarja nro 87. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Klausen, Kurt and Ståhlberg (1998). New Public Management in Norden – en tredje väg. Teoksessa Kurt Klauði Kausen and Krister Ståhlberg, New Public Management in Norden: Nye organsations- og ledelsereformer in den decentrale velfærdsstat s. 194-216. Odense: Odense Universitetsforlag.
- Kohtamäki, Vuokko (1999). Ammatillisen koulutuksen tuloksellisuustavoitteet koulutuskuntayhtymissä. Pro gradu -tutkielma. Tampere: Tampereen yliopisto. Kunnallistieteiden laitos.
- Kohti julkisten palvelujen yhteistä arviointia (2001). Tuottavuudella tulevaisuuteen. Keskustelualoitte. Suomen Kuntaliitto, Sisäasiainministeriö ja valtiovarainministeriö. <http://www.kuntaliitto.fi/tuke/akra/suomi40.pdf>. Käytetty 24.8.2001 Kunnallisen palvelutoiminnan tuloksellisuuden arviointi (2000). Helsinki: Kunnallisen Työmarkkinalaitoksen yleiskirje nro 15/2000.
- Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (2001). Suositus. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kuntalaki 365/17.3.1995.
- Lane, Jan-Erik (1997). Public Sector Reform in the Nordic Countries. Teoksessa Jan-Erik Lane (ed.) Public Sector Reform: Rationale, Trends and Problems s. 188–208. London: Sage Publications.
- Levävirta, Leena (1999). Kuntien hallinto muuttuvassa toimintaympäristössä. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Lukiolaki 629/21.8.1998
- Lumijärvi, Ismo (1999). Tasapainotetun mittariston malli ja kunta-alan tuloksellisuusarviointi. Helsinki: Työturvallisuuskeskus.
- Lääninhallituslain muutos 348/7.4.2000
- Majoinen, Kaija (2001). Mitä virkaa valtuustolla? Kuntalailla säädetyn valtuuston perustehtävän monitahoarviointi. Acta-väitöskirjasarja 2/2001. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

- Manninen, Juhani (2000). Talousarvion tavoitteet ja tarkastuslautakunnan asema toiminnan ohjauksessa. Teoksessa Kallio, Manninen, Meklin ja Oulasvirta, Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Acta nro 122. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Meklin, Pentti (1997). Valtiontalouden perusteet. Helsinki: Edita/Hallinnon kehittämiskeskus.
- Meklin, Pentti ja Näsi, Salmé (1994). Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994.
- Määttä, Seppo & Ojala, Timo (1999). Tasapainoisen onnistumisen haaste. Johtaminen julkisella sektorilla ja Balanced Scorecard. Helsinki: Hallinnon kehittämiskeskus/Edita.
- Möttönen, Sakari (1999). Mitä kunnan toiminnalliset tavoitteet kuvaavat. Teoksessa Heikki Helin ja Sakari Möttönen, Valitut tavoitteet. Suurten kaupunkien sitovat toiminnalliset tavoitteet ja määrärahat 1999. Helsingin kaupungin tietokeskus. Tutkimuksia 8/1999.
- Möttönen, Sakari (1997). Tulosjohtaminen ja valta poliittisten päätöksentekijöiden ja viranhaltijoiden välisessä suhteessa. Kunnallisen tulosjohtamisen poliittisten päätöksentekijöiden ja viranhaltijoiden välistä tehtäväjakoa koskevat tavoitteet, niiden merkitys osapuolten väliseen valtasuhteeseen sekä tavoitteiden toteutuminen ja toteutumismahdollisuudet valtasuhteen näkökulmasta. Acta-tutkimussarja nro 86/1997. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Naschold, Frieder (1995). The Modernization of the Public Sector in Europe. A Comparative Perspective on the Scandinavian Experience. Helsinki: Ministry of Labour.
- Nevalainen, Juha (1994). Arvio tekonivelkirurgian taloudellisista vaikutuksista ja niiden parantamismahdollisuuksista. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Perusopetuslaki 628/21.8.1998
- Pitkänen, Eero (1969). Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa. Helsinki. Helsingin kaupakorkeakoulu.
- Sinkkonen, Sirkka ja Kinnunen, Juha (1994). Arviointi ja seuranta julkisella sektorilla. Kuopio: Kuopion yliopiston julkaisuja E. Yhteiskuntatieteet 22.
- Suomen Kuntaliiton ARVI hanke (2000). Valtuustotason arviointi. Suositus toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisesta ja toiminnan arvioinnista osana kuntien ja kuntayhtymien johtamista. <http://www.kuntaliitto.fi/tuke/arvi.htm>. Käytetty 24.8.2001
- Tavoitteiden asettaminen kunnan toiminnoissa (2000). Helsinki: Auditor Oy Ab.
- Tuomala, Matti (1997). Julkistalous. Tampere: Gaudeamus.
- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (1998). Risks in Value for Money-related Performance Measurement. In Hondeghe, Annie & European Group of Public Administration (ed): Ethics and Accountability in a Context of Governance and New Public Management. IOS Press.
- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (2001). Ambiguity in the use of performance measurement information in organizations: The application of the theoretical framework of measurement risks in Finnish organizational context. Paper prepared for EIASM conference, Nice 4-5.10.2001.

- Value for Money. Handbook (1997). London: National Audit Office.
- Vedung, Evert (1997). Public Policy and Program Evaluation. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Vuorela, Terho (1997). Arvioinnin tilaajan opas. Helsinki: Valtiovarainministeriö/Hallinnon kehittämiskeskus.
- Vuorinen, Erkki (1999). Valtuuston asettamat tavoitteet. Helsinki: Pori: Vuoricon Oy.

Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinta ja tarkastaminen

Johdanto

Kunnat ja kuntayhtymät voivat organisoida toimintaansa eri tavoin: itse järjestetyn toiminnan sijaan voidaan perustaa yhtiö, yhdistys tai säätiö jonkin tehtävän hoitamiseksi tai toiminta voidaan järjestää yhteistyössä muiden kuntien kanssa esimerkiksi perustamalla kuntayhtymä. Kuntakonsernilla¹ tarkoitetaan kunnan sekä yhden tai useamman juridisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla (emoyhteisö) on yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräämisvalta² yhdessä tai useammassa yhteisössä (tytäryhteisö). Määräämisvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräämisvalta toisessa yhteisössä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 6)

Osin lakisääteinen konsernitason talouden ohjaus ja seuranta käynnistyi kunnissa ja kuntayhtymissä vuoden 1997 alusta, kun kunta-

1. Kuntakonserni-käsitettä käytetään tässä artikkelissa yhteisnimityksenä konserneista, joissa emoyhteisönä on joko kunta tai kuntayhtymä. Kuntakonserniin kuuluvat emoyhteisönä toimiva kunta tai kuntayhtymä tytäryhteisöineen. Vastaavasti kunnan konsernitilinpäätöksellä viitataan jatkossa myös kuntayhtymien konsernitilinpäätöksiin.

2. Kunnalla on määräämisvalta muussa yhteisössä, kun kunnalla on

- enemmän kuin puolet yhteisön kaikkien osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien tuottamasta äänimäärästä; tai
- yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen, yhdistyksen, säätiön tai niihin verrattavien sääntöjen nojalla oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksen tai vastaavan toimitelimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimitelimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen; tai
- sopimuksen perusteella edellä selostettua vastaavaa määräämisvalta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 6)

lain taloussäännökset astuivat voimaan. Konsernitason ohjataan asettamalla konserniin kuuluville yhteisöille tavoitteita ja antamalla erityisiä konserniohjeita. Konsernitason tarkastelu tilinpäätöksessä toteutetaan laatimalla konsernitase liitetietoineen sekä raportoimalla toimintakertomuksessa sellaisista konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa (Kuntalaki 68.3 § ja 69 §).

Kunta- tai kuntayhtymäkonsernia voidaan tarkastella johtamisjärjestelmänä tai kirjanpidollisena yksikkönä (esimerkiksi Meklin 2000, 79–82). Tämän artikkelin tarkoituksena on kuvata kuntien ja kuntayhtymien konsernitilinpäätöksen laadintaa ja tarkastamista sekä tuoda esiin eräitä konsernitilinpäätösten tarkastamisen yhteydessä tehtyjä huomioita. Artikkelin on rajattu nimenomaan konserniin kirjanpidollisena yksikkönä, mutta myös konsernitason johtamista, erityisesti tavoitteiden asettamista ja tavoitteiden toteutumisen seurantaan sivutaan siltä osin kuin ne liittyvät tilinpäätöksen yhteydessä toteutettavaan raportointiin.

Eräät kunnat laativat konsernitilinpäätöksiä jo ennen kuin niiden laadinta oli kuntalain mukaan pakollista (Oulasvirta 1996, 68). Kun laadinta tuli pakolliseksi vuonna 1997, laadinnan ennakoitiin olevan vaikeaa ja aiheuttavan lisätyötä. Lisätyön hyödyllisyydestä oltiin kahden mieltä, toisaalta konsernitaseen uskottiin parantavan taseinformaatiota, mutta toisaalta oltiin sitä mieltä, että konsernin velat ja takaukset saataisiin selville tilinpäätöksen liitetietojen avulla ilman erillisen konsernitaseen laadintaa (Oulasvirta 1996, 57–58). Kokemukset konsernitilinpäätöksen laadinnasta ovat olleet hyvin pitkälle ennako-odotusten kaltaisia. Toisaalta konsernitaseella koetaan olevan informaatioarvoa, mutta toisaalta laadinnasta saatavaa hyötyä on pidetty vähäisenä suhteessa työmäärään ja koko konsernitaseen laadinnan mielekkyys on kyseenalaistettu (esimerkiksi Kallio 2000, 57; Näsi & Keurulainen 1999, 92, 96). Konsernitaseita käytetään julkisessa keskustelussa, esimerkiksi tiedotusvälineissä, yllättävän vähän hyväksii kuntien tilinpäätösten vertailussa ja analysoimisessa. Tämä osaltaan aiheuttaa myös sen, että konsernitaseen laadintatyö saatetaan kokea turhauttavaksi.

Konsernitason talouden ohjaaminen ja seuranta

Konsernitason talouden ohjaamisen, seurannan ja raportoinnin välineinä toimivat konserniohjeet konserniin kuuluville yhteisöille, konsernitason tavoitteiden asettaminen ja niiden toteutumisen seuranta, konsernia koskevat tiedot toimintakertomuksessa sekä varsinainen konsernitiinpäätös.

Suomen Kuntaliitto on antanut yleiskirjeellään vuonna 1997 kunnille ja kuntayhtymille suosituksen niin sanottujen konserniohjeiden laatimisesta. Konserniohjeiden tehtävänä on antaa konsernitason toimintaohjeet ja -periaatteet sekä täsmentää kunnan ja kunnanhallituksen asemaa konsernin johtajana. Toimintaohjeisiin ja -periaatteisiin kuuluu muun muassa se, miten konserniyhteisöihin liittyvät tehtävät ja toimivalta on kunnassa järjestetty, miten kuntaa edustetaan yhteisön toimielimissä ja mikä viranomainen seuraa konserniin kuuluvien yhteisöjen toimintaa. Konserniohjeissa voidaan lisäksi määrittellä erilaisia yhteistyön muotoja rahoituksessa, riskien hallinnassa, henkilöstöpolitiikassa sekä palveluiden järjestämisessä. (Suomen Kuntaliitto 1997)

Suomen Kuntaliiton talousarviosuosituksen mukaan kunnanvaltuusto hyväksyy tavoitteet talousarviossa ja taloussuunnitelmassa koko kuntakonsernille, johon kuuluvat yhteisöt toimivat osaltaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttajina. Näiden tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan tilinpäätöksessä talousarvion toteutumisvertailussa. Suosituksen mukaan talousarvion liitteenä esitetään kunkin tytäryhteisön tavoitteet, tuloslaskelma-arviot sekä mahdollisesti muita suunnitelmia tai tietoja tytäryhteisöistä. (Suomen Kuntaliitto 2000, 36) Käytännössä tavoitteiden asettamisessa kuntakonserniin kuuluville yhteisöille on kuntien välillä suuria eroja – osa asettaa tavoitteita systemaattisesti, osa ei lainkaan. Myös tavoitteiden toteutumisen seurannan järjestämistapa ja aikaväli vaihtelevat. Virallisesti kirjattujen konsernia koskevien tavoitteiden vähäisyys on havaittu myös kyselytutkimuksessa (ks. Meklin 2000, 94, tavoitteiden asettamisesta myös Meklinin artikkeli tässä teoksessa).

Kuntalain mukaan toimintakertomuksessa on annettava kunnan taloutta koskevien olennaisten asioiden lisäksi myös tietoja konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa (Kuntalaki 69 §). Kuntaliiton tilinpäätösmallisuusosituksen mukaan konsernin toiminnasta ja taloudesta esitetään toimintakertomuksessa yhdistelmä konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yhteisöistä, kerrotaan konsernin toiminnan ohjauksesta, annetaan tietoja konsernia koskevista tapahtumista sekä esitetään konsernitase tunnuslukuineen. Konsernitilinpäätökseen sisältyvien yhteisöjen yhdistelmässä suositellaan esitettäväksi tytäryhteisöjen lukumäärät yhteisötyypeittäin ja toimialoittain sekä kuntayhtymien, osakkuusyhteisöjen ja muiden omistusyhteisyhteisöjen³ lukumäärät jaoteltuina yhdisteltyihin ja yhdistelemättä jätettyihin⁴. Konsernin toiminnan ohjauksen osalta tehdään selkoa siitä, missä määrin kunta omistajana on asettanut tavoitteita tytäryhteisöilleen ja miten konserni-ohjauksen piiriin kuuluvien yhteisöjen toiminnan seuranta ja raportointi on vastuutettu kunnan toimielimille ja viranhaltijoille. Konsernia koskevia olennaisia tapahtumia voivat olla esimerkiksi muutokset konsernirakenteessa, merkittävät muutokset omistus- ja äänivaltasuhteissa, muutokset yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa sekä merkittävät investoinnit. Konsernitaseen tunnuslukuina suositellaan laskettavaksi konsernin omavaraisuus (%), konsernin lainakanta 31.12.,

3. Omistusyhteisyriys on kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa. Osakkuusyriys on puolestaan omistusyhteisyriys, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu kirjanpitovelvollisen konserniin. Tarkemmin ks. Kirjanpitolaki 1:6–7 §. Kunta voidaan rinnastaa tässä yhteydessä kirjanpitovelvolliseen, ja yritysten lisäksi myös muut yhteisöt voivat kuntakonserneissa olla omistusyhteys- tai osakkuusyhteisöjä.

4. Tytäryhteisö saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos 1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, 2) omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi, 3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen aiheuttaisi kohtuuttomia menoja, 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä tai 5) yhdistyksellä tai säätiöllä on vähäistä merkitystä kunnan taloudelliseen asemaan (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 12–13).

konsernin lainat/asukas, lainasaamiset 31.12. sekä konsernin henkilöstömäärä⁵. (Kuntaliitto 2001, 26–29)

Konsernitilinpäätöksen laadinta

Konsernitilinpäätöksen säädöstausta ja sisältö

Kuntalain mukaan kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen (Kuntalaki 68.3 §). Vastaava säännös koskee myös kuntayhtymiä (Kuntalaki 86 §). Hallituksen esityksen perustelujen mukaan konsernilaskelmien avulla voidaan toimintojen organisoitavasta riippumatta selvittää ne menot ja tulot sekä varat, velat ja vastuut, joihin kunnalla on omistajuuteen tai sopimukseen perustuvaa määräysvaltaa ja vastuuta. Pakollista ei ole kuitenkaan kuin konsernitaseen laatiminen – hallituksen esityksessä konsernituloslaskelman laadintaa pidettiin kohtuuttoman raskaana sen tuottamaan hyötyyn verrattuna. Toisaalta hallituksen esityksessä viitattiin tilinpäätöksen liitteeksi otettavaan kuntakonsernin tilikauden toiminnan laajuutta ja tuloksen muodostumista esittävään laskelmaan, joka laadittaisiin kirjanpitolain säännöksiä väljemmin kriteerein ja jonka laadinnasta annettaisiin kirjanpitolautakunnan ohje. (HE 192/1994) Tuloksen muodostumista kuvaavasta laskelmasta ei kuitenkaan ole annettu erillistä ohjetta, konserniin kuuluvien yhteisöjen tuloksesta annetaan tieto yhteisöjen luettelossa. Tärkeä peruste konsernitilinpäätöksen laadinnalle kunnissa ja kuntayhtymissä on myös se, että konsernitason tarkastelun avulla eri tavoin toimintansa organisoineet kunnat ja kuntayhtymät saadaan paremmin vertailukelpoisiksi keskenään.

Kuntalain mukaan kuntien kirjanpidossa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia, ja kirjanpitolain soveltamisesta antaa ohjeita sekä lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (Kuntalaki 67 §). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000).

5. Konsernitaseen tunnuslukujen laskentakaavat ks. Kuntaliitto 2000, 29.

Kunnan konsernitilinpäätökseen kuuluvat siis kuntalain nojalla pakollisina osina ainoastaan konsernitase ja liitetiedot. Konsernitaseen ja sen liitteiden on annettava oikeat ja riittävät tiedot kuntakonsernin taloudellisesta asemasta. Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laadinta on vapaaehtoista. Tuloslaskelman ja rahoituslaskelman laadintaa konsernitasolla suositellaan, jos kunnan ja kuntakonserniin kuuluvien muiden yhteisöjen yhteenlaskettu taseiden loppusumma on olennaisesti suurempi kuin kunnan taseen loppusumma. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 7–8)

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään kunta ja sen tytäryhteisöt sekä kuntayhtymät, joissa kunta on jäsenkuntana. Tytäryhteisöt yhdistellään konsernitaseeseen kokonaisuudessaan omistus- tai äänivaltaosuudesta riippumatta, ja mahdollinen vähemmistöosuus erotetaan omasta pääomasta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 12, 18) Kuntayhtymät yhdistellään kuntien konsernitaseisiin rivi riviltä peruspääomaosuuden suhteessa äänivaltasäännöksistä riippumatta (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 20). Jos kuntayhtymä on itse konsernin emoyhteisön asemassa, sen konsernitaseeseen yhdistellään kuntayhtymän omien tietojen lisäksi tytäryhteisöjen tiedot. Konsernitilinpäätöksessä esitetään konsernin taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (Kirjanpilolaki 6:7.1 §). Erillistä konsernikirjanpitoa ei kuitenkaan pidetä, vaan konsernitilinpäätös laaditaan yhdistelmänä konsernitilinpäätökseen mukaan tulevien yhteisöjen erillistilinpäätöksistä. Kaikki konsernin sisäinen vaihdanta (sisäiset liiketapahtumat) on sen jälkeen erikseen vähennettävä eli eliminointava, jotta konsernitilinpäätös kuvaaisi taloutta erillistilinpäätöksiin nähden uusilta, laajemmilta talousyksikkörajoilta.

Konsernitilinpäätöksen laadinnan vaiheet

Konsernitilinpäätöksen laadinta koostuu seuraavista vaiheista:

- tietojen keruu ja yhdenmukaisuuden toteaminen
- tietojen yhdistely yhdenmukaisille nimikkeille
- tietojen saattaminen arvostus- ja jaksotuseriaatteiden osalta yhdenmukaisiksi

- eliminoinnit, joiden avulla konsernitilinpäätökseen jäävät ainoastaan erät vaihdannasta ulkopuolisten talousyksiköiden kanssa
- kirjaukset, joiden avulla annetaan lisäinformaatiota konsernista
- raportointi toimintakertomuksessa, laskelmamuotoisena ja liitetiedoissa.

Tietojen keruu aloitetaan antamalla hyvissä ajoin konsernitilinpäätökseen yhdisteltäville tytäryhteisöille ja kuntayhtymille tiedot tietojen toimittamisajankohdasta ja -tavasta. Käytössä ovat usein niin sanotut konsernitietojen raportointilomakkeet, jotka ovat vakiomuotoisia ja helpottavat tietojen käsittelyä konsernitilinpäätöksen laativan emoyhteisön kannalta. Nykyinen atk-tekniikka tekee mahdolliseksi myös tietojen siirron tytäryhteisöiltä emoyhteisölle koneellisia tietovälineitä hyväksikäyttäen. Koska kunnan on laadittava tilinpäätöksensä säädettyssä ajassa ja koska konsernitase liitetietoineen on osa kunnan tilinpäätöstä, konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen on kyettävä toimittamaan tiedot konsernitaseen laadintaa varten huomattavasti nopeammin kuin mitä niillä olisi lain mukaan aikaa laatia oma tilinpäätöksensä.

Yhdenmukaisuuden toteamisella (täsmäyttämällä) tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että ennen konsernilaskelmien laadintaa on varmistuttava sisäisinä liiketapahtumina eliminoitavien summien oikeellisuudesta. Oikeellisuus varmistetaan tarkastamalla, että sisäiset liiketapahtumat on kirjattu yhtä suurina molempien yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksiin. Apuna käytetään muun muassa reskontralistoja sekä vahvistuskirjeitä. Täsmäytyseroja aiheuttavat muun muassa erilaiset jaksotusperiaatteet sekä niin sanotut (pankkijärjestelmässä) matkalla olevat suoritukset tilinpäätöshetkellä. Tarvittaessa erillistilinpäätöksiä on täydennettävä, joskus jopa korjattava konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä, jotta sisäiset liiketapahtumat voitaisiin eliminoida oikein.

Tietojen yhdistely konsernitaseen eriksi ei ole aina pelkkää yhteenlaskua yhdisteltävien yhteisöjen tase-eristä. Ennen yhteenlaskua on varmistettava, että yhdisteltävät yhteisöt ovat sisällyttäneet omaisuus-

ja pääomaeriä taseisiinsa yhdenmukaisille nimikkeille. Ongelmia tässä suhteessa ovat aiheuttaneet erityisesti saamisten ryhmittely pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sekä velkojen ryhmittely eri tasenimikkeille. Jos eroja tase-erien sisällöissä laadintavaiheessa havaitaan, erät siirretään konsernitaseessa yhdenmukaisille nimikkeille, jotka on luontevaa kuntakonsernissa valita emoyhteisön käytännön mukaisesti⁶.

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen erillistilinpäätöksissä on voitu noudattaa erilaisia arvostus- ja jaksotusperiaatteita kirjanpitolain sallimissa puitteissa. Yhdisteltävät tiedot on siksi ennen niiden yhteenlaskua saatettava arvostus- ja jaksotusperiaatteiden osalta yhdenmukaisiksi, erityisen tärkeää ja lopputulokseen olennaisesti vaikuttavaa kuntakonserneissa on poistojen yhdenmukaistaminen suunnitelman mukaisiksi. Eräät kirjanpitovelvolliset (muun muassa kiinteistön hallintaan perustuva toiminta) on vapautettu kirjanpitolain mukaan suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamisvelvollisuudesta (Kirjanpitolaki 12.2 §). Jotta pysyviin vastaaviin kuuluvia omaisuuseriä olisi mielekästä laskea yhteen, niiden kirjanpitoarvojen tulisi perustua yhdenmukaiseen jaksotuskäytäntöön. Käytännössä suunnitelman mukaisten poistojen poistoajkoja ja -menetelmiä ei ole täydellisesti yhdenmukaistettu kuntakonsernien sisällä, mutta kiinteistöyhtiöiden ja merkitykseltään huomattavien yhdistysten ja säätiöiden omaisuuserät on muunnettu konsernitaseeseen suunnitelman mukaisten poistojen jälkeiseen menojäännökseen. Yhdisteltäviltä yhteisöiltä on pyydetty tilinpäätöksen lisätietona laskelmat omaisuuserien arvoista suunnitelman mukaisilla poistoilla vähennettynä, ja saatujen tietojen perusteella omaisuuserien arvoja on korjattu yhdisteltäessä niitä konsernitilinpäätökseen.

Muita arvostus- ja jaksotuskäytäntöjen eroja voivat aiheuttaa esimerkiksi osatuloutuksen käyttö, kiinteiden menojen ja korkomenojen sisällyttäminen hankintamenoon sekä ulkomaan rahan määraisten erien yhteydessä syntyvien kurssivoittojen ja -tappioiden käsittely. Erot muissa arvostus- ja jaksotusperiaatteissa ovat kuntien ja kunta-

6. Kirjanpitolain 6:4 §:n mukaan tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja tilinpäätösperiaatteita. Kuntakonsernin emoyhteisön toiminnan laajuus on useimmiten niin paljon muita yhteisöjä suurempi, että emoyhteisö muodostaa automaattisesti myös konsernin pääasiallisen toiminnan.

yhtymien konserneissa yleensä epäolennaisia. Varsinaisen tietojen yhdenmukaiseksi saattamisen lisäksi vapaaehtoinen kirjaus yritysten tavoin myös kuntien ja kuntayhtymien konsernitasetta laadittaessa on rahoitusleasingin käsittely hyödykkeen myynnin ja oston tavoin (Kirjanpitolaki 6:18.1 §; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 10).

Eliminointikirjausten tehtävänä on saattaa konsernitason informaatio samanlaiseksi kuin silloin, kun kyseessä olisi yksi kirjanpitovelvollinen. Konsernitilinpäätökseen ja sen liitetietoihin jäävät ainoastaan erät, jotka ovat syntyneet vaihdannasta konserniin nähden ulkopuolisten talousyksiköiden kanssa. Kaikki konsernin sisäiset liiketapahtumat on eliminointava. Konsernitaseesta eliminointavia sisäisiä liiketapahtumia ovat muun muassa sisäiset saamiset ja velat, käyttö- ja vaihto-omaisuuteen aktivoidut sisäiset katteet⁷, sisäinen voitonjako sekä sisäinen omistus. Liitetiedoista erät saamisen ja velkojen erittelyt samoin kuin vastuusitoumukset ja vastuut saattavat nekin sisältää sisäisiä liiketapahtumia.

Sisäisen omistuksen eliminointi eroaa muista sisäisten liiketapahtumien eliminoinneista siinä suhteessa, että eliminointava summa ei ole välttämättä yhtä suuri liiketapahtuman vastapuolten kirjanpidoissa. Osakkeiden tai osuuksien hankintameno eroaa usein osakkeiden tai osuuksien omistamisen tuottamasta osuudesta omistettavan yhteisön omaan pääomaan, jotka pitäisi vastapareina eliminoida. Sisäisen omistuksen eliminoinnissa voidaan käyttää vaihtoehtoisia menetelmiä, kuntien ja kuntayhtymien konserneissa sisäinen omistus eliminoidaan joko nimellis- eli pariarvomenetelmällä tai hankintamenomenetelmällä (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 16). Pariarvomenetelmää käytetään yleisemmin. Menetelmät eroavat toisistaan osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja vastaavan oman pääoman osuuden erosta syntyvän niin sanotun eliminointieron suuruuden määrittämisessä ja käsittelyssä. Nimellis- eli pariarvomene- telmässä eliminointiero lasketaan tilinpäätösvaiheen hankintamenon

7. Sisäisellä katteella tarkoitetaan omaisuuden arvon (hankintamenon) lisäystä, joka on syntynyt konsernin sisällä tapahtuneen vaihdannan yhteydessä. Sisäistä katetta voi syntyä konsernin sisäisen kaupankäynnin lisäksi myös esimerkiksi yhtiöittämisen yhteydessä, kun omaisuus siirretään perustettavalle yhtiölle kirjanpitoarvosta poikkeavaan arvoon.

ja osakepääoman tai vastaavan peruspääoman erotuksena, ja ero vaikuttaa kokonaisuudessaan välittömästi omaan pääomaan (positiivinen ero vähennetään muusta omasta pääomasta, negatiivinen ero lisätään peruspääomaan). Hankintamenomenetelmässä eliminointiero lasketaan hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella ja ero voidaan jaksottaa eri tilikausille. Eliminointiero esitetään taseessa luonteensa mukaisessa omaisuus- tai pääomaerässä tai erillisellä rivillä. Kuntayhtymien omistuksen eliminoinnissa syntyvä ero merkitään aina omaan pääomaan (vähennetään muusta omasta pääomasta tai lisätään erilliselle riville).

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehdään myös kirjauksia, joiden avulla annetaan lisäinformaatiota konsernista. Tällainen on kuntien ja kuntayhtymien konsernitaseessa nykyisin ainoastaan vähemmistöosuuden erottaminen omasta pääomasta. Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään tytäryhteisöt kokonaisuudessaan riippumatta niiden äänivalta- tai omistususuudesta. Vähemmistöosuuden erottamisen avulla konsernitaseen lukijalle annetaan tietoa siitä, miten suuri osa yhdisteltyjen yhteisöjen omasta pääomasta kuuluu muille kuin konserniin kuuluville omistajille eli niin sanotuille vähemmistöomistajille. Osakkuusyhteisöjen vaikutusta konsernin omaan pääomaan ei ole kirjattu kuntien konsernitilinpäätöksiin vuodesta 2000 alkaen (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 7).

Tarvetta laadintaa koskevalle lisäohjeistukselle on olemassa. Ensinnäkin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston konsernitaseen laatimisesta antamassa yleisohjeessa viitataan useissa kohdissa ylimalkaisesti yleisen kirjanpitolautakunnan antamaan ohjeistukseen. Tällaisia ovat esimerkiksi viittaukset konsernirakenteiden muutosten käsittelyyn sekä hankintamenomenetelmän käyttöön omistuksen eliminoinnissa (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 11, 17). Näiden tilanteiden käsittely olisi hyvä ohjeistaa kunnille ja kuntayhtymille erikseen, koska ne laativat ainoastaan konsernitaseen. Toisaalta kuntayhtymien yhdistely omistususuuden suhteessa tuo konsernitaseen laadintaan omia erityispiirteitään, joita ei yritysten konsernitilinpäätöksissä esiinny. Tällainen on esimerkiksi kunnan ja kuntayhtymän yhdessä omistaman tytäryhteisön omistuksen eliminointi. Kolmanneksi, kuntakonsernien luonteen vuoksi poisto-oikaisujen merkitys on huomatta-

vasti suurempi kuin yritysten konserneissa. Suuret poisto-oikaisut johtavat usein siihen, että yhdisteltävän yhteisön oma pääoma muodostuu negatiiviseksi. Tämän negatiivisen oman pääoman esittämiseen konsernin omassa pääomassa tarvitaan myös lisäohjeita.

Konsernitaselaskelma kootaan yhdistelylaskelmien lopputuloksen perusteella. Se saadaan laatia tuhannen rahayksikön tarkkuudella. Konsernitaseen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kunnan taseen kaavaa, jota on täydennetty eräillä konsernitaseen erityisillä erillä. Tällaisia ovat sijoitusten osakkuusyhteisöosuudet, omaan pääomaan sisältyvä erä osuus kuntayhtymien oman pääoman lisäyksestä, vähemistöosuudet sekä hankintamenomenetelmän käytön yhteydessä mahdollisesti syntyvät konserniliikearvo ja konsernireservi. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 20–22.)

Konsernitaseen laadinnan lisäksi laaditaan myös konsernia koskevat liitetiedot. Kunnan konsernitaseen liitetietona esitetään soveltuvin osin vastaavat tiedot kuin kunnan taseen liitetietona sekä konsernitaseen laatimista koskevat liitetiedot, joihin kuuluvat konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet, selostus muutoksista laatimisperiaateissa ja -menetelmissä sekä niiden vaikutukset, selostus konsernirakenteen muutoksista sekä perustelut konserniliikearvon mahdolliselle viittä vuotta pidemmälle poistoajalle (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000a, 11). Taseen liitetietoja vastaavissa konsernitaseen liitetiedoissa joudutaan suorittamaan samoja eliminointeja kuin mitä konsernitasetta laadittaessa, esimerkiksi konsernin sisäiset takaukset eliminoidaan vastuista ja vastuusitoumuksista. Siihen, mitä tietoja esitetään soveltuvin osin vastaavina tietoina kuin kunnan taseen liitetietona, on otettu kantaa Kuntaliiton tilinpäätösmallissa. Niitä ovat erittelyt arvонkorotuksista, siirtosaamisista, omasta pääomasta, pakollisista varauksista, muista veloista ja siirtovelosta (Suomen Kuntaliitto 2001, 71–74).

Konsernitilinpäätöksen dokumentointi ja oikeellisuuden varmistaminen

Konsernitaseen ja liitetietojen laadinta on dokumentoitava muun kirjanpitoaineiston tavoin, vaikka erityistä konsernikirjanpitoa ei edelly-

tetäkään. Konsernitilinpäätöksen dokumentit koostuvat seuraavista osista:

- 1) selostus konsernista ja konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteista
- 2) konserniyhteisöjen laskelmat
- 3) konserniyhdistelystä ja eliminoinneista syntyneet tositteet
- 4) täsmäytyslaskelmat

Selosteosaan dokumentoidaan konsernirakenne ja siinä tapahtuneet muutokset sekä konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet (esimerkiksi yhteisöjen jättäminen konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle ja sisäisen omistuksen eliminoinnissa käytetty menetelmä). Konserniyhteisöjen ilmoittamat tiedot arkistoidaan säilyttämällä erilliset raportointilomakkeet. Niiden lisäksi tulee varmentavana asiakirjana pyytää ja arkistoida myös jäljennös yhteisön virallisesta tilinpäätöksestä. Yhdistely- ja eliminointikirjauksista on laadittava tositteet liiketapahtumien kirjausten tavoin.

Täsmäytyslaskelmien tehtävänä on varmistaa laadinnan oikeellisuus, laskelmista keskeisimmät liittyvät oman ja vieraan pääoman määrän oikeellisuuden varmistamiseen. Kunta- tai kuntayhtymäkonsernin peruspääoman määrä voidaan tarkastaa seuraavalla laskelmalla:

kunnan/kuntayhtymän peruspääoma
 + mahdolliset alipariarvot (syntyvät omistuksen eliminoinnista pariarvo-
 menetelmällä)
 + yhdistysten ja säätiöiden peruspääomat
 = konsernin peruspääoma.

Lisäksi koko oman pääoman määrän oikeellisuus voidaan varmistaa seuraamalla oman pääoman muutoksia edelliseen tilikauteen verrattuna:

konsernin oma pääoma 1.1.
 +/- yhdisteltävien yhteisöjen tilikauden tulokset
 +/- tilikauden tulokseen kohdistuvat oikaisut
 +/- konsernirakenteen muutosten aiheuttamat lisäykset ja vähennykset
 = konsernin oma pääoma 31.12.

Edellä olevaa tarkistuslaskelmaa ei voida kuitenkaan suoraan käyttää, jos yhdistely- ja eliminointikirjauksista ei eroteta tilikaudelle kohdistuvaa osuutta tai jos aikaisempaan konsernitaseeseen sisältyy virheitä. Yhdistely- ja eliminointikirjauksista poistojen yhdenmukaistaminen ja sisäisten katteiden vähentäminen ovat sellaisia, joissa aikaisempiin tilikausiin ja päättyneeseen tilikauteen kohdistuvan osuuden erottaminen toisistaan on perusteltua. Laadinnan helpottamiseksi poisto-oikaisut saa kuitenkin tehdä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeiden mukaan kokonaisuudessaan edellisten tilikausien tulokseen vaikuttavasti (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 15). Vastaavaa epäjatkuvuutta täsmäyttämässä voi aiheuttaa konsernin sisäinen voitonjako, joka jätetään kuntien konsernitilinpäätöksissä huomioon ottamatta (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 14). Konsernin sisäinen osingonjako muuttaa oman pääoman erien välisiä suhteita konsernitaseessa, minkä vuoksi osingonjaon vaikutus tulisi oikean lopputuloksen aikaansaamiseksi eliminoida.

Vieraan pääoman määrän täsmäyttämisestä ei voida esittää oman pääoman tavoin erityistä laskelmakaavaa, koska sen muutoksia ei erikseen raportoida tilinpäätöksessä. Konsernin vieraan pääoman määrän oikeellisuus varmistetaan yhdisteltävien yhteisöjen taseissa esitetyn konsernin ulkopuolisen vieraan pääoman määrän pohjalta.

Konsernitason talouden ohjauksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastaminen

Konsernitason talousohjauksen osalta tarkastetaan annettujen konserni-ohjeiden ajantasaisuus, ohjeiden noudattaminen, ohjeiden noudattamisen valvonta sekä tavoitteiden asettaminen konserniin kuuluville yhteisöille, tavoitteiden toteutuminen ja toteutumisen raportointi. Konsernitason ohjauksen tarkastaminen on osa hallinnon tarkastamista.

Konsernitilinpäätöksen tarkastamisessa sovelletaan osin vastaavia periaatteita kuin muun tilinpäätöksen tarkastamisessa. Lisäksi konsernitilinpäätöksen tarkastamiseen liittyy eräitä omia erityisiä tarkastuskohteita. Tällaisia ovat konsernitilinpäätöksen laajuus, konsernitilinpäätöksen laatimiseksi tarpeelliset yhdistelylaskelmat sekä konserni-

tilinpäätöksen esittämisestä muun muassa tilinpäätöslaskelmien erityiset erät sekä liitetiedot. Myös konsernia koskevien tietojen esittäminen emoyhteisön toimintakertomuksessa on tarkastettava. (Riistama 1999, 227)

Konsernitilinpäätöksen tarkastuksen kohteet voidaan ryhmitellä esimerkiksi seuraavasti:

- konsernitilinpäätöksen laajuus
- tietojen keruu konsernitaseen laadintaa varten
- eliminointi- ja yhdistelykirjaukset
- yhdistelylaskelmat
- konsernitase ja liitetiedot sekä konsernia koskevat tiedot toimintakertomuksessa
- konsernitilinpäätöksen laadinnan dokumentointi

Konsernitilinpäätöksen laajuuden tarkastamisen yhteydessä varmistetaan, että kaikki kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan konsernitilinpäätöksessä huomioon otettavat yhteisöt on yhdistelty tai että yhdistelemättä jättämiselle on olemassa hyväksyttävät perusteet. Yhdistelemättä jättämisestä on informoitava liitetiedoissa. Erityisen tarkkaan on syytä käydä läpi konsernirakenteen muutokset, sekä verrata yhteisöistä annettujen tietojen yhdenmukaisuutta toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa.

Tietojen keruun tarkastamisessa käydään läpi raportointilomakkeiden laadinta, toimittaminen, palautusohjeet ja tarkistukset, sisäisten erien yhdenmukaisuuden varmistaminen, yhdisteltävien yhteisöjen tietojen oikeellisuuden varmistaminen (tarkastus ja sen laatu, hyväksytyn tilinpäätöksen toimittaminen), tytäryhteisöjen ilmoitusten oikeellisuuden tarkastaminen myös historiatietoja vertaamalla (esimerkiksi tietojen yhdenmukaisuus ja loogisuus eri tilikausien kesken), tietojen siirto laskelmiin tai konsernitilinpäätösohjelmistoon (kaikki yhteisöt mukana, siirto tehty oikein, vastaavuus hyväksytyyn tilinpäätökseen) sekä tietojen muuttaminen konsernin laskentaperiaatteita vastaaviksi.

Eliminointi- ja yhdistelykirjaukset ovat luonnollisesti yksi konsernitilinpäätöksen tarkastuksen kohde. Kirjauksista on tarkastettava ensin-

näkin se, kohdistuuko kirjaus oikealle konsernitaseen riville, onko summan suuruus määritelty oikein sekä tietyissä tilanteissa myös se, onko kirjaus kohdistettu oikean yhteisön tase-erään. Omaan pääomaan vaikuttavissa kirjauksissa on merkitystä myös sillä, minkä yhteisön summiin kirjaus kohdistuu, koska vähemmistöosuus erotetaan oikaisusta omasta pääomasta. Lisäksi on tarvittaessa tarkastettava laskutoimitusten oikeellisuus. Tarkastus kohdistetaan varsinaisen konsernitaseen lisäksi vastaavalla tavalla myös konsernitasetta täydentäviin liitetietoihin.

Yhdistelylaskelmien laadinta toteutetaan teknisesti tavallisesti joko valmiilla tietokoneohjelmalla tai taulukkolaskentaohjelmalla. Jos konsernitilinpäätöksen laadinnassa on käytetty valmista tietokoneohjelmaa, voidaan tarkastuksessa ohjelman menetelmäkuvausten lisäksi rajautua yhdistelylaskelmien tarkastamisen sijaan syöttötietojen oikeellisuuden tarkastamiseen. Taulukkolaskentaohjelmalla laadittujen yhdistelylaskelmien tarkastuksessa keskitytään syöttötietojen ja funktioiden oikeellisuuden tarkastamiseen. (Riistama 1999, 235.)

Konsernitilinpäätöksen sisällön osalta on tarkastettava tietojen siirto yhdistelylaskelmista tai ohjelmasta raporteille ja liitetietoihin sekä konsernitaseen ja sen liitetietojen esittäminen annettujen ohjeiden ja suositusten mukaisesti, samoin konsernia koskevat tiedot toimintakertomuksessa.

Konsernitaseen laadinnan dokumentoinnista on tarkastettava itse dokumenttien lisäksi myös se, että riittävät laadinnan oikeellisuuden varmistavat täsmäytyslaskelmat on tehty. Kuten kirjanpidossa yleisemminkin, kirjausketjun on oltava aukoton yhdisteltävistä tiedoista ja tositteista konsernitaseen summiin (audit trail -vaatimus).

Huomioita konsernitilinpäätösten laadinnasta ja konsernitason raportoinnista

Konsernitaseita ja konsernia koskevia liitetietoja on kunnissa ja kuntayhtymissä laadittu pakollisena tilinpäätöksen osana vuoden 1997 tilinpäätöksistä alkaen. Laadinnan osaaminen ja konsernitilinpäätösten luotettavuus on lisääntynyt koko ajan, mutta parantamisen varaa on

jonkin verran edelleen. Konsernitilinpäätösten laatijoiden kokemat ongelmat liittyvät kahteen pääkohtaan, ensinnäkin tarvittavien tietojen saaminen tytäryhteisöiltä on huonoa ja puutteellista sekä toiseksi konserniin kuuluvien yhteisöjen keskinäisten omistus- ja velka-suhteiden eliminointi koetaan vaikeaksi ja työlääksi (Kallio 2000, 57).

Tässä kappaleessa käydään läpi eräitä käytännön tilintarkastustyössä esiin nousseita huomioita ja ongelmakohtia konsernitason talouden ohjauksesta, konsernitilinpäätösten laadinnasta ja konsernitason raportoinnista. Esitetyt huomiot perustuvat kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastusten yhteydessä tehtyihin yksittäisiin havaintoihin. Niillä ei ole tilastollista yleistettävyyttä⁸. Konserniohjauksen laajuus ja systemaattisuus sekä konsernitilinpäätösten laadinnan taso vaihtelevat paljon.

Erityisesti konsernitason talouden ohjauksen tasossa näyttää olevan suuria eroja kuntien välillä. Konsernitason talouden ohjauksen osalta tarkastuksessa on kiinnitetty huomiota esimerkiksi siihen, että erityisesti tytäryhteisöille suunnattuja konserniohjeita ei ole päivitetty ja että konsernitason tavoitteita ei aseteta tai asetettujen tavoitteiden toteutumista ei järjestelmällisesti seurata. Kuntakonsernien johtamisjärjestelmä on usein heikko, kuntien konserniyhtiöiden operatiivista seurantaa tulisi kehittää.

Tietojen keruu konsernitilinpäätöksen laadintaa varten, yhdistely- ja eliminointikirjaukset, tietojen esittäminen ja dokumentointi on kunnissa ja kuntayhtymissä tehty alkuvaiheen ongelmien jälkeen olennaisilta osiltaan oikein ja asianmukaisesti. Tietojen keruu konsernitaseen laadintaa varten tehdään kuitenkin usein kiireisessä aikataulussa. Kiire on todennäköinen osasy syy siihen, että konsernirakenteissa tapahtuneita muutoksia (esimerkiksi muuttuneita tytäryhteisöjen tai kuntayhtymien omistusosuuksia) ei ole aina huomattu päivittää laskelmiin. Samoin aikapulan vuoksi tytäryhteisöjen tilinpäätösten virheet tai puutteet ovat saattaneet siirtyä kunnan konsernitaseeseen. Eliminointeihin tarvittavien tietojen yhdenmukaisuutta ei aina saavuteta, mutta erojen merkitys on lopputuloksen kannalta useimmiten epäolennainen. Perustettavat yhtiöt on usein raportoitu konserni-

8. Havainnot perustuvat useiden Oy Auditor Ab:ssa toimivien tilintarkastajien kunnissa ja kuntayhtymissä suorittamiin tilinpäätöstarkastuksiin.

tilinpäätöksessä huolimattomasti. Vaikka perustettavassa yhtiössä ei olisikaan ollut tilikauden aikana merkittävää toimintaa tai olennaisia liiketapahtumia, tulisi uudesta konserniin kuuluvasta yhteisöstä raportoida vähintään tilinpäätöksen liitetiedoissa ja esittää perustelut mahdolliselle yhdistelemättä jättämiselle.

Sisäisistä saamisista ja veloista yleensä kerätään tiedot luotettavasti silloin, kun on kyse kunnan ja jonkin muun konsernitaseeseen yhdisteltävän yhteisön välisestä erästä, mutta esimerkiksi kuntayhtymien ja tytäryhteisöjen keskinäisiä saamisja velkoja ei ole aina selvitetty, eikä kuntayhtymien tytäryhteisöjen ja muiden yhteisöjen keskinäisiä saamisja. Hyvin tavallista on myös se, että yhdisteltävien yhteisöjen hyväksyttyjen tilinpäätösten jäljennöksiä ei ole pyydetty toimittamaan konsernitaseen laadinnan varmentaviin dokumentteihin tai että niitä ei ole pyynnöistä huolimatta yhteisöiltä saatu. Tällöin mahdolliset erot yhdisteltävän yhteisön antaman ennakkotiedon ja lopullisen tilinpäätöksen välillä jäävät havaitsematta, eivätkä ne tule raportoiduksi edes konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa, joihin ne useimmiten ehtisivät, vaikka varsinaiset konsernitilinpäätöksen laskelmat olisikin jo ehditty laatia.

Konsernitaseen eliminointi- ja yhdistelykirjauksissa ei ole aina huomattu, että kuntayhtymät yhdistellään kuntien konsernitaseisiin omistusosuuden suhteessa, jolloin vastaavasti kaikki eliminointikirjaukset on tehtävä vain omistusosuuden suhteessa. Eliminointeja on konsernitasetta laadittaessa kirjattu lisäksi eri riville kuin missä eliminointiva summa olisi alun perin ollut. Syynä on ollut tavallisesti se, että tytäryhteisön taseessa summa on merkitty eri riville kuin mihin kunta olisi kyseisen erän merkinnyt. Sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä on vastaavalla tavalla vähennetty sellaisia oman pääoman eria, joita ei omistettavalla yhteisöllä ollut. Osasyys omistuksen eliminoinnin yhteydessä tehtyihin kirjausvirheisiin saattaa olla se, että kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman yleisohjeen esimerkki on suhteellisen yksinkertaisesta tilanteesta – käytännössä omistuksen eliminointi voidaan joutua tekemään useampaan oman pääoman erään kohdistuen. Konsernitaseen erityiselle riville ”*Osuus kuntayhtymien oman pääoman*” lisäyksestä on eräissä kunnissa siirretty myös osuudet kuntayhtymien oman pääoman vähennyksestä eli negatiivinen eli-

minointiero⁹. Tilinpäätöshetkellä matkalla olevia saamisten suorituksia ei ole aina otettu erikseen huomioon, joskin erien vaikutus konsernitaseeseen on vähäinen. Poisto-oikaisun ja vähemmistöosuuden erottamisen kirjausjärjestys on ollut toisinaan epäselvä. Lisäksi todennäköisesti laadintavaiheen kiireestä johtuen on tehty lasku- ja huolimattomuusvirheitä, joista osa olisi paljastunut asianmukaisin täsmäytyslaskelmin.

Konsernitilinpäätöksen sisältöön liittyen huomautettavaa on löytynyt esimerkiksi siitä, että konsernirakennetta kuvaava taulukko toimintakertomuksessa ja omistuksia kuvaava liitetieto ovat keskenään ristiriitaisia. Nämä tilinpäätöksen osat kokoa kunnissa ja kuntayhtymissä usein eri henkilö, ja tiedonkulussa on todennäköisesti ollut aukkoja. Liitetiedoissa on ollut myös useita puutteita, osa tiedoista on jopa jätetty antamatta. Erityisesti oman pääoman muutoksia kuvaava liitetieto koetaan vaikeaksi laatia. Liitetiedoista ei ole aina huomattu eliminoida sisäisiä eriä, esimerkiksi kunnan tytäryhteisönsä puolesta antamaa takausta, jota vastaava velka tulee mukaan konsernitaseeseen tytäryhteisön yhdistelyn mukana. Konsernitaseen kaavan osakkuusyhteisöosuudet-rivin sisältö on usein ollut vaikea mieltää. Tavallista on, että se sisältää myös muita kuin riville tarkoitettuja osakkuusyhteisöjen osakkeita ja osuuksia (esimerkiksi tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien osakkeita ja osuuksia).

Konsernitilinpäätöksen dokumentoinnissa on edelleen kehittämissen varaa. Dokumentoinnin puutteista yleisimmät ovat konsernitaseen laadinnan kirjausketjun aukottomuuteen liittyviä. Esimerkiksi yhdistely- ja eliminointikirjaukset on joissakin kunnissa tehty yhdistelylaskelmataulukkoon yhteissummina, ja summan erittely on jäänyt dokumentoimatta. Oikaisu suunnitelman mukaisiin poistoihin on saatettu kirjattu suoraan yhdisteltävän yhteisön tilinpäätöksen korjaukseksi, jolloin kirjausketju ei säily aukottomana. Jos konsernitase on laadittu muulla tavoin kuin laadintaan tarkoitettulla atk-ohjelmalla, tositenumerointi on jäänyt usein puutteelliseksi. Esimerkiksi taulukko-

9. Negatiivinen eliminointiero kuuluisi vähentää muista oman pääoman eristä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaan jos kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on pienempi kuin kuntayhtymään sijoitettu määrä, vähennetään erotus konsernitaseen muusta omasta pääomasta (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2000, 20).

laskentaohjelmalla tehtävään yhdistelylaskelmaan pitää merkitä näkyviin kirjausten yhteys laadinnan varmentaviin tositteisiin. Erityisiä konsernitilinpäätöksen laadinnan varmentavia täsmäytyksiä (oman pääoman täsmäyttäminen) ei useinkaan ole tehty. Yleistä on sekin, että yhdistelylaskelmista puuttuu laadintapäivä tai laatijan nimi tai molemmat. Kirjaukset yksilöiviin tositteisiin olisi syytä liittää lisäksi nykyistä enemmän laskelmia ja selitetekstejä.

Lopuksi

Konsernitaseiden ja konsernia koskevien liitetietojen laaditaan käytetään kunnissa ja kuntayhtymissä huomattavan paljon aikaa. Samoin konsernitilinpäätöksen tarkastaminen on keskeinen osa tilinpäätöksen tarkastamista. Konsernitilinpäätösten laatijoiden ja tarkastajien motivoinnin kannalta olisi suotavaa, että konsernitilinpäätöstä käytettäisiin hyväksi nykyistä enemmän. Hyväksikäytön lisäämistä ei pidä kuitenkaan perustella laatijoiden ja tarkastajien motivoinnilla, vaan sillä, että konsernitason tarkastelu antaa erillistilinpäätöksiä täydentävää ja paremmin vertailukelpoista tietoa kuntien ja kuntayhtymien varoista, veloista ja vastuista. Kuntien välinen vertailu on kuitenkin mielekästä vasta sen jälkeen, kun voidaan olla varmoja siitä, että konsernitaseet ja liitetiedot on laadittu eri kunnissa yhdenmukaisella tavalla.

Konsernitaseen ja sen liitteiden tulee antaa oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin taloudellisesta asemasta. Oikean kuvan vaatimus liittyy annettavan informaation laatuun; tiedot eivät saa olla harhaanjohtavia. Oikea kuva annetaan, jos konsernia koskevat tiedot on johdettu oikein yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksistä, toisin sanoen jos kirjausketju on aukoton ja jos yhdistely eri vaiheineen on tehty annettujen ohjeiden mukaisesti. Riittävän kuvan vaatimus puolestaan liittyy annettavan informaation määrään ja esittämistapaan. Riittävä kuva annetaan, jos konsernitase ja sen liitteet esitetään annettujen ohjeiden mukaisesti ja jos tietoja täydennetään esimerkiksi toimintakertomuksessa siten, että tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjällä on mahdollisuus annettujen tietojen perusteella saada kokonaiskäsitys

konsernin taloudellisesta asemasta ja siihen vaikuttavista seikoista. Konsernitilinpäätöksen laatijoiden tehtävä on huolehtia siitä, että oikea ja riittävä kuva konsernista annetaan, ja tilintarkastajien tehtäviin kuuluu ottaa kantaa siihen, onko oikea ja riittävä kuva annettu.

Oikean ja riittävän kuvan vaatimus asettaa suuria vaatimuksia konsernitilinpäätöksen laatijoille ja tarkastajille, konsernitilinpäätöksen laadinnan ohjeet on tunnettava yksityiskohtaisesti ja niitä on kyettävä soveltamaan käytännön tilanteisiin. Monessa kunnassa ja kuntayhtymässä on yhä kehittämisen varaa konsernitilinpäätöksen laadinnassa, alkaen tietojen keruusta aina konsernitilinpäätöksen esittämiseen sekä laadinnan dokumentointiin. Laadintaa vaikeuttaa osaltaan se, että nyt voimassa olevissa kuntien ja kuntayhtymien konsernitilinpäätöstä koskeissa ohjeissa ei ole annettu malleja tai ohjeita kaikkia erityistilanteita varten. Tarpeita lisäohjeistamiselle on olemassa.

Kuntien ja kuntayhtymien toiminnoista yhä suurempi osa on siirretty muodollisesti kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolisen talousyksikön hoidettavaksi. Konsernitason talouden ohjauksen ja seurannan avulla huolehditaan konsernin yhteisten tavoitteiden saavuttamisesta. Myös konsernitason tarkastelun merkitys osana tilinpäätösinformaatiota kasvaa, ja kasvaneen merkityksen vuoksi on kiinnitettävä entistä enemmän huomiota annettavan informaation laatuun. Jos kehityssuunta tulevaisuudessa jatkuu samanlaisena, konsernin tulosta ja rahoitusta kuvaavien laskelmien pakollisuutta joudutaan harkitsemaan uudelleen. Samalla lisääntyy myös tarve voimistaa konsernitasolla tapahtuvaa talouden ohjausta.

Lähteet

- Kallio, Olavi (2000). Kirjanpito ja muu laskentatoimi. Teoksessa Kallio, Olavi & Manninen, Juhani & Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse: Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (2000). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (2000a). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

- Meklin, Pentti (2000). Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä – teoriaa ja käytäntöä. Teoksessa Kallio, Olavi & Manninen, Juhani & Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse: Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Näsi, Salme & Keurulainen, Juha (1999). Kunnan kirjanpituudistus. Vammala: Kunnallissalan kehittämissäätiö.
- Oulasvirta, Lasse (1996). Kunnan talousjohtamisen ihanne ja käytäntö. KuntaSuomi 2004 -tutkimuksia nro 4. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Riistama, Veijo (1999). Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Porvoo: WSOY.
- Suomen Kuntaliitto (1997). Konserniohjeen laatiminen. Yleiskirje 2/97 27.1.1997.
- Suomen Kuntaliitto (2000). Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Suositus. Helsinki.
- Suomen Kuntaliitto (2001). Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli. Helsinki.

Lainsäädäntö

- Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntalaiksi (1994 vp – HE 192)
- Kirjanpitolaki (1336/1997) siihen myöhemmin tehdyin muutoksin
- Kuntalaki (365/1995) siihen myöhemmin tehdyin muutoksin

Mikko Knuutinen

Isännättömän rahan ongelma EU- projekteissa

Johdanto

Suomessa myönnetään vuosina 2000–2006 noin 30 miljardia markkaa EU:n ja kansallista tukea rakennerahasto-ohjelmiin perustuvaan toimintaan. Tästä summasta huomattava osa käytetään projektihenkilöstön palkkamenoihin sekä koulutus- tai työharjoittelumenoihin, mutta julkisilla tuilla tehdään myös runsaasti tavara- ja palveluhankintoja projekteille.

Projekteille tehtävien hankintojen osalta asetelma on ongelmallinen: projekti tekee hankintoja tukivaroilla, joka on ns. isännätöntä rahaa. Viranomainen ei yleensä ole asettanut projektin hankinnoille täsmällisiä hankintakriteereitä, joista ilmenisi, mitä projektille tulee hankkia ja mihin hintaan. Projektissa ratkaistaan siten hankinnan taroituksenmukaisuus ja hankinnan ehdot ilman että projektilla olisi omaa intressiä valvoa hankinnan tarpeellisuutta ja edullisuutta.

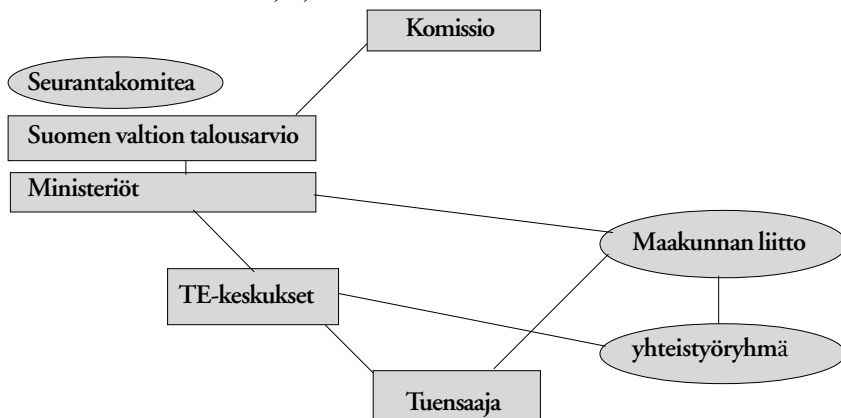
Äärimmillään edellä kuvattu tilanne on johtanut petolliseen menettelyyn, jossa hankintoja ei ole tosiasiallisesti edes tehty. Petoksia laajempi ongelma on kuitenkin tukivarojen epätarkoituksenmukainen käyttö. Hankintoja tehdään markkinahintoja kalliimmilla hinnoilla eikä suoritteiden laatua valvota riittävästi. Ongelmana Suomessa – kuten kaikissa muissakin EU-maissa – ovat myös hankinnat ns. intressipiiriyhtiöiltä. Tällöin hankinnan tekijä (”projekti”) ja tavaran myyjä tai palvelun tuottaja ovat tosiasiallisesti sama taho, vaikka toiminta onkin järjestetty usean yhtiön kautta.

EU-rahoituksen perusteet

Euroopan yhteisöllä [unionilla] on neljä rakennerahastoa, jotka ovat *Euroopan aluekehitysrahasto* (EAKR), *Euroopan sosiaalirahasto* (ESR) sekä *Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston ohjausosasto* (EMOTR-O) ja *Kalatalouden ohjauksen rahoitusväline* (KOR). Suurin osa EU-rahoituksesta kanavoidaan mainittujen rahastojen kautta.

EU-tukea voidaan myöntää kaikkiaan neljässä eri muodossa. Nämä ovat *avustus* (suora tuki), *takaisinperittävä tuki*, *lainamuotoinen tuki* sekä *korkotuki*. Avustuksella (suoralla tuella) tarkoitetaan hakijalle määrättyyn tarkoitukseen myönnettävää avustusta, jota ei peritä takaisin, mikäli tuki käytetään asianmukaisesti. Avustus on EU-tuen yleisimmin käytetty muoto ja Suomessa pääsääntöinen kanavoida EU-rahoitusta. *Takaisinperittävä tuki* on puolestaan tukimuoto, jossa tuen takaisinperintä on sidottu tiettyjen taloudellisten kriteerien täytymiseen. Mikäli toiminta kehittyy siten, että nämä kriteerit täytetään, tuki peritään tuensaajalta takaisin. *Lainamuotoisessa tuessa* tuensaaja saa lainan yhteisön varoista ja tämä laina voi olla markkinaehtoista lainaa edullisempi esimerkiksi vakuutta, korkoa tai takaisinmaksuaika- taulua koskevilta ehdoiltaan. *Korkotuki* on hallinnon ulkopuoliselta lainanantajalta saadun lainan korkoon kohdistuva subventio. Suurin osa tuesta myönnetään *avustuksena*, jota tuensaaja ei maksa takaisin.

Rakennerahastovarojen hallinnointijärjestelmä on samankaltainen kuin tukikaudella 1995–1999 ja sitä voidaan pitää varsin monimutkaisena. Hallinnointijärjestelmä voidaan esittää kuviona seuraavasti:



Kuvio 1. Rakennerahastotukien hallinnointijärjestelmä

Komissio maksaa rakennerahastovarat jäsenvaltioille ja käyttää EU:n puolesta puhevaltaa rakennerahastovarojen hallinnointiin liittyvissä kysymyksissä. Suomessa EU-varat ja niiden kansalliset vastinrahat sisältyvät *valtion talousarvioon*, jossa ne osoitetaan toimivaltaisille ministeriölle¹. Ministeriöistä varat kanavoidaan pääsääntöisesti alueellisiin työvoima- ja elinkeinokeskuksiin (myöh. TE-keskus) tai maakunnan liittoihin. Suurimman osan EU-tukipäätöksistä tekee TE-keskus maakunnan yhteistyöryhmän myötävaikutuksella.

Rakennerahastotukea myönnetään yhdessä kansallisen julkisen rahoituksen ja yksityisen rahoitusosuuden kanssa. EU-tukea ei voida muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta myöntää ilman kansallista julkista ja yksityistä rahoitusosuutta.

Hankinnat EU-osarahoitetuissa projekteissa

Hankintojen yleiset lähtökohdat

EU-osarahoitettujen projektien varainkäytön tulee olla kustannustehokasta (value for money), avointa (transparent) sekä markkinaehtoista. EU-projektien varainkäytön tavoitteet ovat siten *yhtenevät yleisten julkista varainkäyttöä koskevien kriteerien kanssa*. Vastaava analogia julkishallinnon ja EU-projektien varainhallinnon periaatteiden välillä on voimassa myös hankintojen osalta.

Julkisia hankintoja koskevaa säännöstöä sovelletaan myös muiden kuin julkisyhteisöjen hallinnoimissa EU-projekteissa, mikäli projektin hankintaan on osoitettu julkista tukea enemmän kuin 50 %. Julkisista hankinnoista annetun lain mukaan (1505/1992, jäljempänä hankintalaki) sellainen hankinta, johon on osoitettu julkista tukea 50% tai enemmän, on kilpailutettava hankintalain mukaisesti. EU:n tai kansallista julkisista varoista yli 50% tukea saanut projektin hallinnoitsija (esim. yritys, yhdistys, säätiö tai luonnollinen henkilö) rinnastetaan siten hankinnan tekijänä julkisyhteisöön.

1. Poikkeuksen muodostavat eräät yhteisöaloitteet, joista osoitettavat varat eivät sisälly valtion talousarvioon.

Mainittu hankintalain säännös perustuu osittain julkisia hankintoja koskeviin direktiiveihin, jotka tulivat Suomea velvoittaviksi ETA-sopimuksella. Kyseisen säännösten tavoitteena on juuri isännättömän rahan ongelman vähentäminen julkisissa hankinnoissa sekä julkisella tuella toteutetuissa hankinnoissa.

Markkinaehtoisen toiminnan ja vapaan kilpailun vaatimus ilmenee myös tukikelpoisuussäännöstyössä. Rakennerahastohankkeiden hyväksyttävistä kustannuksista sääntelevän komission asetuksen (nro 1685/2000) mukaan *projektin menojen tukikelpoisuuden yleisenä edellytyksenä* on, että kustannukset on tosiasiallisesti maksettu ja niiden hinta määräytyy avoimen kilpailun perusteella. Mainitun komission asetuksen mukaan *alihankinnoista* aiheutuneiden kustannusten tukikelpoisuuden edellytyksenä on se, että alihankinta tuo projektille lisäarvoa ja hankinta on tehty *avoimen kilpailun jälkeen*. Mikäli alihankintaa ei ole tehty avoimen kilpailun jälkeen, tuki voidaan maksaa korkeintaan alihankkijalle syntyneiden todellisten kustannusten perusteella. Todellisilla kustannuksilla tarkoitetaan sellaisia kustannuksia, jotka ovat syntyneet tavanomaisissa markkinaolosuhteissa ja markkinaehtojen mukaisesti ja jotka on lisäksi tosiasiallisesti maksettu.

Komission asetuksen 1685/2000 säännöstöä sovelletaan myös tukikauden 1995-1999 osalta. Tämä on yleisten oikeusperiaatteiden esittämättä mahdollista, koska komission asetuksen 1685/2000 sisältämät oikeusnormit ovat olleet voimassa myös tukikaudella 1995-1999 ja ne ilmenevät asianosaiselle asetetuissa tukiehdossa, komission päätöksessä 97/330/EY sekä Euroopan yhteisön tuomioistuimen oikeuskäytännössään omaksumia oikeusperiaatteita, joita sovelletaan jäsenvaltioissa silloin, kun ne panevat yhteisön oikeussääntöjä ja toimintapolitiikkoja täytäntöön. (ks. esim. Rombi C-107/97).

Hankintamenettely projekteissa

Hankintalain 7 §:n mukaan hankinta tulee tehdä mahdollisimman edullisesti. Tarjouksista tulee hyväksyä se, joka on kokonaistaloudellisesti edullisin tai hinnaltaan halvin. Kokonaistaloudellisella edul-

lisuudella tarkoitetaan hyödykkeen soveltumista siihen tarkoitukseen, johon se hankintaan sekä hinnan ja hyödykkeen laadun välistä suhdetta. Kysymys on siten kokonaisarviosta, jossa arvioitavat ominaisuudet vaihtelevat huomattavasti hankinnan kohteesta riippuen.

Yleinen vaatimus on, että tarjousten keskinäisen vertailun tulee tapahtua objektiivisin kriteerein ja vertailussa suoritettua päättelyn ja harkinnan tulee olla rationaalista. Yhteisöjen tuomioistuin on määrittänyt projektien hankintoja koskevan harkintamarginaalin seuraavasti:

Tuensaajan on käytettävä rakennerahastosta ja jäsenvaltion varoista myönnettäviä tukia samalla tavalla, kuin jos kysymys olisi niiden omista varoista (Partex, T-182/96).

Tämä lausuma kiteyttää hankintasäännösten tarkoituksen: tavoitteena on saada julkisilla varoilla toimivat tahot käyttäytymään samoin kuin rationaaliset, omilla varoillaan toimivat hankinnan tekijät. Vaikka hankintasäännöstö sääntelee pääasiassa hankintamenettelyä, on sääntelyn tarkoituksena hankinnan sisällön ohjaaminen.

Tuensaajan virheellisen hankintamenettelyn seuraukset

Oikeussuhteiden tarkastelua

Mikäli tuensaaja jättää projektin hankintoja kilpailuttamatta tai menettelee muutoin hankintalain vastaisesti, koskee tämä virhe välittömästi kolmea tahoja. Nämä ovat *tuen myöntänyt viranomainen, tuensaaja (ostaja) ja hyödykkeen myyjä*.

Tuen myöntäneen viranomaisen yleisenä velvollisuutena on seurata ja valvoa julkista tukea saaneiden hankkeiden varainkäytön ja -hallinnon asianmukaisuutta. Tukiehtojen ja säännösten noudattamisen ohella viranomaisen tulee selvittää valvontatehtävää suorittaessaan, ovatko tuensaajan maksamat ja korvattaviksi vaatimat kustannukset asianmukaisessa suhteessa niihin suorituksiin, joista kustannukset ovat aiheutuneet. (Proderec vs. komissio, T-72/97).

Viranomainen voi *laajaa harkintaa käyttäen* keskeyttää rakennerahastosta myönnetyn tuen maksamisen, pienentää tuen määrää tai peruuttaa sen, jos tukea ei ole käytetty *hyvän taloudenhoidon vaatimuksen mukaisesti*. Tällaisissa ns. laajan harkinnan piiriin kuuluvissa tehtävissä Yhteisöjen tuomioistuinten hallintoviranomaiseen kohdistama valvonta rajoittuu sen varmistamiseen, että viranomainen on noudattanut menettelysäännöstöä, päätöksen perustana olevat tosiseikat ovat oikeita, näitä tosiseikkoja arvioitaessa ei ole tehty ilmeistä virhetä eikä päätös ole yleisten oikeusperiaatteiden vastainen (ks. Branco v. komissio, tuomion 64–67 kohta, ks. vastaavasti asia T-118/96, Thai Bicycle Industry v. neuvosto, 32 ja 33 kohta.). Kansallisten tuomioistuinten osalta ei toistaiseksi ole vakiintunutta oikeuskäytäntöä asiasta.

Viranomaisen asema ja tehtävät ovat rakennerahastovarojen hallinnoinnissa merkittävästi toiset kuin sosiaalivaltiollisten tukien hallinnoinnissa. Viranomaisen valvontavelvoite edellyttää varsin pitkälle menevää varainkäytön tarkoituksenmukaisuuden arviointia myös tukipäätöksen jälkeen. Oppi siitä, että tarkoituksenmukaisuusharkinta lakkaa tukipäätöksen antamisen jälkeen ja että tukipäätöksen noudattamisen arviointi on mahdollista vain laillisuusharkintaan perustuen, ei sovellu sellaisenaan rakennerahastovarojen hallinnointiin. Yleiset oikeusperiaatteet asettavat kyllä puitteen sille, *millä tavoin, missä laajuudessa ja millä perusteilla* varainkäyttöön voidaan puuttua tukipäätöksen jälkeen, mutta tämä puite on huomattavasti perinteistä laillisuusharkinta-doktriinia väljempi. Viranomainen voi siten yleisten oikeusperiaatteiden estämättä arvioida varainkäytön tarkoituksenmukaisuutta myös tukipäätöksen jälkeen.

Tapauksessa Partex (T-182/96) viranomainen katsoi, että eräitä tuensaajan esittämiä kuluja ei voida hyväksyä rahoituksen piiriin. Näitä kuluja olivat:

- rakennekulut, joita ei luonteensa vuoksi voida hyväksyä koulutuskuluiksi;
- kulut, jotka liittyvät koulutuskuluiksi luokiteltaviin kuluihin, mutta eivät vaikuta *kohtuullisilta* ottaen huomioon kursseista saatavan avun luonteen.

Tuomioistuimen mukaan kansallinen viranomaisen saattoi vähentää kurssien valmistelusta vastaavan henkilöstön kuluja, jotka se *arvioi liiallisiksi suoritusten luonteeseen ja markkinahintoihin verrattuna*. Samoilla perusteilla voitiin vähentää myös eräitä muita kululajeja. Myös osa hallintomenoista voitiin jättää hyväksymättä sillä perusteella, että menot eivät olleet oikeassa suhteessa toiminnan laatuun ja laajuuteen. (ibid.)

Syyt viranomaisen harkintavallan laajaan tulkintaan ovat pragmaattiset. Tukipäätökset kirjoitetaan usein siten, että niistä ei ilmene mihin varat on käytettävä. Tukeinottelu on myös merkittävä riski julkis-
taloudelle ja siihen on voitava puuttua tehokkaasti. Tuensaajat ovat lisäksi usein ammattimaisia rakennerahastovarojen hallinnoitsijoita, joilta voidaan edellyttää liiketoimintaansa kohdistuvien riskien kantamista.

Tuensaaja on velvollinen noudattamaan tuen käyttöä koskevaa säännöstöä, viranomaisen asettamia tukiehtoja, yleisiä hyvää taloudenhoitoa koskevia kriteereitä sekä osoittamaan tämän tukea myöntäneelle viranomaiselle. *Tuensaajalla* on siten velvollisuus osoittaa, että tuki on käytetty asianmukaisesti. Tämä erityinen velvollisuus vähentää huomattavasti viranomaiselle hallintomenettelylaissa säädetyn yleisen selonottovelvollisuuden merkitystä.

”Tuensaajan tehtävänä on näyttää menojen tosiasiallisuus ja niiden liittymisen hyväksytyyn hankkeeseen. Tuensaajalla on parhaat mahdollisuudet tehdä tämä ja hänen on osoitettava, että julkisista varoista peräisin olevien varojen saaminen on perusteltua.” (T-81/95 Interhotel vs. komissio)

Tuensaajalla on myös velvollisuus tietää voimassa olevan oikeuden sisältö ja sen vakiintunut tulkinta ns. normaalihuolellisen toimijan tavoin. Tuensaajat muodostavat tosin heterogeenisen joukon, jonka sisällä tämä selonottovelvollisuus vaihtelee sen mukaan mihin tuensaajaryhmään asianomainen kuuluu. Vakiintuneesti on katsottu, että laajin selonottovelvollisuus on ammattimaisilla tukien hallinnoijilla. Selonottovelvollisuus puolestaan vähenee, mikäli kyseessä on sellainen tuensaaja, jolta tosiasiallisesti puuttuvat resurssit asian selvittämiseen.

Mikäli tuensaaja ei noudata tuen käytössä voimassa olevaan säännöstöä sekä viranomaisen asettamia ehtoja, voi tämä aiheuttaa velvollisuuden palauttaa tuki perusteettomasti saatuna. Palauttamisvelvollisuus määräytyy kokonaisarviossa, jossa huomioidaan perusteettomuuden ilmeisyys, perusteettoman tuen saamiseen johtaneet olosuhteet sekä takaisinperintävaatimuksen suhde yleisiin oikeusperiaatteisiin.

Takaisinperintä ja yleiset oikeusperiaatteet

Viranomaisten harkintaa tukien takaisinperinnässä ja maksatuksen keskeyttämisessä ohjaavat säädännällisen oikeuden ohella yleiset oikeusperiaatteet. Keskeisimmät näistä oikeusperiaatteista ovat *luottamuksen-suoja, suhteellisuusperiaate sekä oikeusvarmuuden vaatimus*.

Tuensaaja voi perustellusti odottaa saavansa tukipäätöksen mukaisen tuen, mikäli tämä näyttää käyttäneensä tukea sille asetettujen ehtojen mukaisesti (asia C-189/90, Cipeke v. komissio, Kok. 1992, s. I-3573, 17 kohta). Tukipäätöksen tulee kuitenkin tuolloin olla yksiselitteinen ja voimassa olevan säännösten mukainen. Tukipäätös voi siten edellä mainittujen ehtojen täytyessä perustaa ns. oikeutettuja odotuksia, josta syystä tuensaaja voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen. (yhdistetyt asiat T-466/93, T-469/93, T-473/93, T-474/93 ja T-477/93, O'Dwyer ym. v. neuvosto, Kok. 1995, s. II-2071, 48 kohta).

Luottamuksensuojaperiaatteen itsenäinen merkitys ei kuitenkaan ole erityisen suuri. Tapauksessa Branco (Branco vs. komissio, asia T-142/97) sovellettavan säännösten ja tukipäätöksen perusteella oli sinänsä sallittua, että rakennerahastosta (ESR:stä) tukea saava yritys turvautui ulkopuolisiin yrityksiin koulutushankkeen yhteydessä toteutettavien erityisten tehtävien osalta. Alihankintana teetetyt tehtävät oli lisäksi mainittu tukihakemuksessa.

Vaikka kyseistä tapausta koskevissa oikeussäännöissä tai tukipäätöksessä ei asetettu rajoituksia toiminnan organisoinnille, alihankkijan käytön tuli perustua siihen, että *alihankkija kykenee suorittamaan tiettyjä selvästi yksilöityjä ja sen tavanomaiseen toimintaan kuuluvia erityistehtäviä ja tämä tuo lisäarvoa hankkeelle*. Alihankkijoiden käytön

syynä ei sitä vastoin saa olla koulutushankkeen kustannusten keinotekoinen lisääminen. (ks. Branco, kohdat 77 ja 78) Tällaiset kulut voidaan jättää rahoittamatta ilman, että se on yleisten oikeusperiaatteiden vastaista. Rahoittamatta jättämisen tarkoituksena on estää lainvastaisten tai tarpeettomien kulujen korvaaminen. (Branco, kohdat 111–112). Jäsenvaltio voi siten jättää luottamuksensuojan tai muiden yhteisön oikeuden periaatteiden estämällä tukea maksamatta sellaisiin alihankintoihin, jotka eivät ole perusteltuja.

Rakennerahastovarojen hallinnossa suojattavaa luottamusta ja oikeutettuja odotuksia muodostuu vasta *myöhemmissä vaiheissa tukiasian käsittelyä*. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kysymys menojen hyväksyttävyydestä ratkaistaan vasta sitten, kun tukikelpoisten menojen tarkka määrä on osoitettavissa tositteilla, eivätkä tätä aikaisemmat viranomaisen toimenpiteet voi perustaa suojattavaa luottamusta. ”Tukikelpoisten menojen tarkka määrä voidaan laskea vasta sitten, kun on saatu yksityiskohtainen kertomus sillä välin toteutetusta hankkeesta” (asia 84/85, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, Kok. 1987, s. 3765, 23 kohta). Viranomaisen antama ennakkotieto menojen hyväksyttävyydestä ei sido viranomaista, mikäli menojen tosiasiallisuutta ja liittymistä hankkeeseen ei voida todeta ennakkotiedon perustana olevasta materiaalista luotettavasti. (ks. myös asia C-291/89, julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotuksen 35 ja 36 kohta).

Takaisinperinnän ja maksatuksen keskeyttämisen tulee olla *suhhteellisuusperiaatteen* mukaisia. Tätä arvioitaessa tarkastellaan ovatko keinot tarpeellisia kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi ja suhteessa tavoitteiden merkittävyyteen. (yhdistetyt asiat 279/84, 280/84, 285/84 ja 286/84, Rau ym. v. komissio, Kok. 1987, s. 1069, 34 kohta ja asia C-426/93, Saksa v. neuvosto, Kok. 1995, s. I-3723, 42 kohta). Vaikka viranomaisen on valvottava, että tuensaajille asetetut velvoitteet eivät ylitä sitä mikä on välttämätöntä tavoiteltavien päämäärien toteutumiselle, tästä ei kuitenkaan seuraa, että toimien tulisi olla taloudellisten toimijoiden subjektiiviselta kannalta kohtuullisia. (ks. asia 5/73, Balkan, Kok. 1973, s. 1091, 22 kohta ja asia T-489/93, Unifruit Hellas v. komissio, Kok. 1994, s. II-1201, 74 kohta).

Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että jokaisen on yhteisön säännösten nojalla voitava selvästi tietää oikeutensa ja velvollisuuten-

sa ja ryhtyä näiden johdosta toimenpiteisiin (ks. vastaavasti asia C-143/93, Van Es Douane Agenten ym., Kok. 1996, s. I-431, 27 kohta). Oikeusvarmuuden periaate asettaa säännösten yksiselitteisyysvaatumuksen ohella vaatimuksia myös viranomais toiminnalle. Viranomaisen päätöksen tulee perustua voimassa olevaan normistoon siten, että päätös voi saada lainvoiman sekä on ennakoitavissa ja ymmärrettävissä. Hallinnon ulkopuolisen tulee kyetä arvioimaan, kuinka tämän asia todennäköisesti ratkaistaisiin tai asian suhteen muutoin meneteltäisiin. Viranomaisen voi poiketa aikaisemmasta linjasta, mutta tähän on oltava objektiiviset perusteet, jotka viranomaisen on voitava esittää. Oikeusvarmuuden toinen aspekti liittyy *lainalaisuuden vaatimukseen*. Viranomaisen ei voi lähtökohtaisesti jättää puuttumatta lainvastaiseen tilaan, vaan tällainen virhe on korjattava.

Rakennerahastoista tukea saavan asianosaisen oikeusasema poikkeaa sosiaalisiin perustein tukea saavan asemasta siten, että yleisten oikeusperiaatteiden tuensaajalle tarjoama suoja on vähäisempi kuin sosiaalisiin perustein myönnettyissä tuissa. Tämä ero käy ilmi siitä, että tuensaajan suorittamaan varainkäyttöön ja -hallinnointiin ei kohdistu *legaaliteettipresumptiota*, ts. olettaa varainkäytön asianmukaisuudesta, joka viranomaisen olisi tarvittaessa riitautettava. Tuen saajan varainkäyttöä ja -hallintoa koskeva oletama on käänteinen: *tuensaaja* on velvollinen käyttämään saamansa tuen kansallisten ja yhteisön säännösten sekä tukiehtojen mukaisesti ja *osoittamaan tämän viranomaiselle*. (Branco vs. komissio, yhdistetyt asiat T-194/97 ja T-83/98)

Viranomaisen voi myös sivuuttaa tällaisia oikeustoimia rahoituksen maksamista koskevassa harkinnassaan. Hankkeen kirjanpito voitiin sivuuttaa rahoituksen määrästä päätettäessä seuraavilla perusteilla:

- ”a) laskutetut palvelut eivät vastaa suoritettuja palveluja;
- b) *laskutetut määrät eroavat huomattavasti laskituksen perustana olevista kustannuksista;*
- c) ei ole ilmoitettu palvelujen suorittajien nimiä eikä sellaisia objektiivisia seikkoja, joiden nojalla voitaisiin arvioida todellista palvelusuoritusta tai sitä, vastaavatko kyseiset määrät näitä suorituksia.” (Proderec, kohta 90).

Edellä mainituilla perusteilla esitetyt laskut ja kuitit voitiin jättää hyväksymättä yleisten oikeusperiaatteiden estämättä.

Viranomaisen vahingonkorvausvastuu

Kansallisilla viranomaisilla on laaja velvoite huolehtia siitä, että perusteetta tai liikaa yhteisön varoista maksettu etuus peritään takaisin. Takaisinperinnästä voidaan luopua vain poikkeuksellisesti ja hyvin painavien syiden perusteella. Tuolloinkin ”yhteisön etu tulee ottaa kokonaisuudessaan huomioon” (Landbruksministeriet – EF-Direktoratet vastaan Steff-Houlberg Export I/S ym., C-366/95).

Yhteisöoikeuden ankaruudesta seuraa paineita julkisyhteisön vahingonkorvausvastuun suuntaan. On varsin tavallista, että viranomaisen edustaja on antanut projektin varainkäyttöä koskevia neuvoja tai ottanut kantaa yksittäisen toimenpiteen tai kuluerän hyväksyttävyyteen. Tähän kehitykseen ovat myötävaikuttaneet erityisesti projekteille perustetut ohjausryhmät, joihin viranomainen on usein asettanut edustajan.

Mikäli viranomainen on antanut tuensaajalle väärän neuvon, josta aiheutuu tuensaajalle vahinkoa, voi julkisyhteisölle syntyä asiassa vahingonkorvausvelvollisuus. EU-tukitehtäviä hoidettaessa aiheutuneeseen vahinkoon sovelletaan vahingonkorvauslakia (1974/412). Lain 3:2§:n mukaan julkisyhteisö on velvollinen korvaamaan julkista valtaa käytettäessä virheen tai laiminlyönnin johdosta aiheutuneen vahingon. Myös työntekijä tai virkamies, joka on aiheuttanut virheellä tai laiminlyönnillä vahinkoa, voidaan tuomita vahingonkorvausvastuuseen².

Julkisyhteisön vahingonkorvausvastuun piiriin kuuluvat toimet ymmärretään vahingonkorvauslain soveltamisalalla laajemmin kuin hallinto-oikeudessa. Sellaiset toimet, joita ei hallinto-oikeudessa pidetä julkisen vallan käyttönä voivat olla sitä vahingonkorvauslain mukaan. Vahingonkorvauslain käsite ”julkinen vallankäyttö” on siten autonominen hallinto-oikeuteen nähden. *Kaikkien rakennerahastovarojen hallinnointiin liittyvien viranomaistoimien voidaan katsoa lähtökohtaisesti*

2. Ks. KKO 1998:9, jossa kunnan viranhaltija ja kunta tuomittiin osin yhteisvastuullisesti vahingonkorvaukseen.

olevan vahingonkorvauslain tarkoittamaa julkista vallankäyttöä. (vrt. kuitenkin KKO 1999:32)

Ennen kuin tuensaja voi vaatia asiassa vahingonkorvausta, on tämän käytettävä kaikki keinot vahingon välttämiseksi. Vahingonkorvausta tuomitaan vain sellaisen vahingon osalta, jota ei ole voitu välttää. Tällä perusteella asianosainen ei saa *ilman pätevää* syytä jättää käyttämättä muutoksenhakujärjestelmää tai muita oikeussuojakeinoja, jotka ovat kyseisessä tapauksessa käytettävissä.

KKO:1990:150

Kun A:lla ei ole ollut syytä epäillä raastuvanoikeuden päätöstä virheelliseksi ja hän on kohtuullisessa ajassa päätöksen julistamisen jälkeen kerroituin tavoin ryhtynyt toimenpiteisiin päätöksessä tarkoitetun luvan saamiseksi ja enemmän vahingon välttämiseksi, hänellä ei ole ollut aihetta hakea muutosta raastuvanoikeuden päätökseen. A:n ei siten ole hovioikeuden tuomiossa lausutuin tavoin katsottava pätevää syytä jättäneen hakematta muutosta raastuvanoikeuden päätökseen.

Ensisijaisia oikeussuojakeinoja ovat säännönmukainen muutoksenhaku ja hallintoriitamenettely. Näitä on pääsääntöisesti käytettävä ennen vahingonkorvausprosessia. Hallintoriitamenettely on prosessi, jossa julkisoikeudellista suoritusvelvollisuutta koskeva sopimus ratkaistaan lainvoimaisesti. Vasta tämän jälkeen voidaan arvioida mitä vahinkoa viranomaisen mahdollisista virheistä – esimerkiksi perusteen takaisinperintäkehoitus, vastaisten avustusten maksun pysäyttäminen ja tästä seurannut konkurssi – on aiheutunut.

Kokoavia näkökohtia

Rakennerahastovarojen hallinnointijärjestelmä ja sitä koskeva oikeudellinen sääntely on varsin omaperäinen kokonaisuus, jossa sovellettava säännöstö voidaan oikeudenaloittain tarkastellen paikantaa kansallisen hallinto-oikeuden, siviilioikeuden ja eurooppaoikeuden oikeudenaloihin. Projektin hallinnoijaan kohdistuva sääntely osoittaa, että yksityisoikeuden ja julkisoikeuden välinen lähtyminen on kaksisuuntaista. Julkisyhteisöt lähestyvät toimintatapojen ja sovel-

tamansa säännöstön osalta yksityistä sektoria, mutta samanaikaisesti yksityisoikeudelliset oikeussubjektit voivat tulla alkujaan julkisyhteisöille osoitetun säännöstön soveltajiksi.

Tuensaajan ja tukipäätöksen tekijän välinen oikeussuhde perustuu kahden, tasavertaisena pidettävän oikeussubjektin väliseen toimintaan, jossa ei ole perustetta jatkaa varsin jäsentymätöntä ja epäyhtenäistä ”kohtuusajattelua” (Ks. Laakso 1990). Viranomaisen harkintavalta tuleekin perustaa säännöstön puuttuessa (*praeter legem*) tai hyvin ongelmallisissa tulkintatilanteissa yleisiin oikeusperiaatteisiin. Näiden periaatteiden merkitystä arvioitaessa on tosin huomattava, että rakennerahastoista tukea saava asianosainen ei ole edunsaaja perinteisessä mielessä. Tuensaaja ei ainoastaan esitä tosiseikkoja, joiden perusteella viranomainen myöntää avustusta, vaan myös *perustaa ja esittää viranomaiselle taloudellisen rakenteen, jonka puitteissa hanke on määrä toteuttaa*. Tuensaaja voi myös valita, haluaako hän hakea tukea ja asettua siten myös väistämättä alttiiksi joukolle taloudellisia riskejä, joista osa liittyy varainkäyttöä koskevan säännöstön ja määräysten tulkintaan ja soveltamiseen.

Lähteet

Laakso, Seppo (1990). Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Helsinki: Valtionhallinnon kehittämiskeskus.

Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta

Taustaa

Kirjanpidollinen tuloslaskenta tapahtuu pääosin kirjanpitolain (30.12.1997/1336, jatkossa KPL) säännösten mukaisesti. KPL:n mukaista tilinpäätöstä on usein luonnehdittu rahoittajan tuloslaskennaksi, koska yrityksen oman ja vieraan pääoman sijoittajat ovat keskeisiä tuloksen muodostumista ja yrityksen taloudellista asemaa koskevien tietojen hyväksikäyttäjiä. Verotettavan tulon laskenta sen sijaan tapahtuu oman normistonsa, useiden eri verolakien säännösten mukaisesti. Yritystoiminnan verotuksen kannalta keskeisin verottajan tuloslaskentaa sääntelevä säädös on laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360, jatkossa EVL). KPL ja EVL sääntelevät kumpikin tuloksen laskentaa, mutta laskenta tapahtuu eri tarkoituksia varten, toisistaan poikkeavien säännösten mukaan ja lopputuloksetkin poikkeavat toisistaan. Lakien keskinäinen suhde niiden poiketessa toisistaan on sinänsä selkeä. Jos EVL:n säännös on ristiriidassa KPL:n säännöksen kanssa, kirjanpidossa tulee noudattaa KPL:n säännöstä. Vastaavalla tavalla EVL menee KPL:n edelle, kun kysymys on verotettavan tulon laskennasta.

Vaikka kirjanpidollista tuloslaskentaa ja verotettavan tulon laskentaa säännelläänkin kumpaakin erikseen omissa normistoissaan, on näillä laskentanormistoilla kuitenkin useita yhtymäkohtia ja kytkentöjä toisiinsa. Tämä tulee näkyviin jo siinä, että yrityksen verotettavan tulon laskennassa lähtökohdan muodostaa kirjanpidollinen tulos, johon sitten tehdään verolainsäädännön edellyttämät lisäykset ja vähennykset. Kirjanpidon ja verotuksen kytkentää ilmentää myös se, että lake-

ja säädettäessä ja niitä muutettaessa toisen laskentanormiston olemassaolo on usein vaikuttanut säädettävänä olevan säännösten sisältöön. KPL 5:15 §:ssä oleva vapaaehtoisia varauksia koskevan säännöksen taustalla ovat verolakien varauksia koskevat säännökset. Toisaalta EVL:ssä on useita säännöksiä, joissa on nimenomainen kytkentä KPL:iin tai kirjanpitoon.

Se, että yrityksen verotettavan tulon laskenta kytketään kirjanpitoon on kansainvälisesti vallitseva linja, mutta sidonnaisuuden aste eri maissa vaihtelee. Verotuksella on varsin pitkälle menevä sidonnaisuus kirjanpitoon esimerkiksi Saksassa ja Ruotsissa. Sen sijaan Yhdysvalloissa sidonnaisuus on selvästi vähäisempää (Ault 1997, 250–258). Sidonnaisuuden asteella on oma merkityksensä muun muassa siihen, miten verotuksessa suhtaudutaan kirjanpidolliseen varovaisuusperiaatteeseen ja sen ilmentymiin.

EVL:n alkuajoista nykypäivään

Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisella on Suomessa pitkät perinteet. Kun EVL:a 1960-luvun lopulla valmisteltiin ja säädettiin, oli kirjanpidon meno-tulo -teoria selkeästi yksi lain perustana ollut lähtökohta. Kirjanpitoa säänteli tuolloin vuoden 1945 kirjanpitolaki, joka oli monilta osin jo vanhentunut tuloslaskentasäännöstö. EVL:n säätäminen itse asiassa merkitsi sitä, että verolainsäädäntö meni modernin kirjanpitolateorian omaksumisessa kirjanpitolainsäädännön edelle. Kului vielä viisi vuotta ennen kuin kirjanpito saatiin ajanmukaisen sääntelyn piiriin. Tämä tapahtui vuoden 1973 kirjanpitolain (10.8. 1973/655, jatkossa vuoden 1973 KPL) myötä. Vuoden 1973 KPL ilmensi EVL:n tavoin kirjanpidon meno-tulo -teoriaa. Kun sama teoreettinen lähtökohta oli perustana kummassakin laissa, saavutettiin verotuksen ja kirjanpidon välille hyvin pitkälle ulottuva yhdenmukaisuus. Käytännössä EVL:n poisto- ja varaussäännökset vaikuttivat huomattavasti yritysten tilinpäätösten sisältöön. Tilinpäätöksen verosidonnaisuus oli yksi vuoden 1973 KPL:n akilleen kantapää, koska tilinpäätös ei kertonut miten yrityksen tulos oli syntynyt vaan se osoitti pikemminkin sitä, minkälainen tulos haluttiin verotusta varten esittää. (Komiteamietintö 1990:45, 78).

Vuoden 1973 KPL:a uudistettiin merkittävästi vuonna 1993. Tässä uudistuksessa otettiin huomioon yritystoiminnan kansainvälistymisestä ja pääomamarkkinoiden muutoksista aiheutuneita uudistamistarpeita. Yritysten kansainvälistymisen vuoksi tilinpäätöksiä jouduttiin enenevässä määrin esittelemään ulkomaisille tahoille, joiden oli vaikeata ymmärtää suomalaista veropainotteista tilinpäätöstä. Veropainotteinen tilinpäätös ei ollut myöskään omiaan antamaan pääomamarkkinoille oikeata kuvaa yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Näiden tekijöiden lisäksi muutoksiin vaikutti EY-normiston huomioon ottaminen. Vuoden 1993 uudistuksessa silloiseen KPL:iin otettiin suunnitelman mukaisia poistoja koskevat säännökset. Kokonaisuutena uudistus merkitsi loitontumista meno-tulo -teoriasta ja irtiottoa verosäätelystä.

Nykyisessä (vuoden 1997) KPL:ssa kansainvälistymisestä ja EU:sta seuraavat muutostarpeet on pyritty entistä kattavammin ottamaan huomioon. Tämä on johtanut siihen, että meno-tulo -teoria ei enää kuulu KPL:n tulkinnan ja hyvän kirjanpitolain lähteisiin (ks. Järvinen 2000, 50). Huomionarvoista on myös se, että tilinpäätöksen luonne on muuttunut: tarkoituksena ei enää ole laskea jakokelpoista voittoa, vaan antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitolovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kansainvälistyminen on toki vaikuttanut myös verolainsäädäntöön, mutta etenkin tuloverotuksen osalta harmonisointi on edelleen vähäistä. Kansainvälisten painotusten korostuminen KPL:ssa on vaikeasti yhteensovitettavissa kansallisiin lähtökohtiin perustuvan verolainsäädännön kanssa. Lopputuloksena on ollut se, että kirjanpitolainsäädäntö ja verolainsäädäntö ovat etääntyneet toisistaan. Kirjanpitolainsäädäntö on 1970-lukuun verrattuna selvästi itsenäisempää. Tuolloin kirjanpitolainsäädäntö melko pitkälle jousti verolainsäädännön perässä. Tänä päivänä kysymys on siitä, muuttuuko verolainsäädäntö kirjanpitolainsäädännön muutosten mukaisesti vai ei.

Verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden perustelut

Vaikka kirjanpidollista tuloslaskentaa ja verotettavan tulon määrittämistä säännelläänkin eri normistoissa, kirjanpidon ja verotettavan tulon määrittämisellä on kiinteä yhteys toisiinsa. Pääosin tämä kytkentä on sellainen, että verotus on nimenomaisilla verolain säännöksillä kytketty kirjanpitoon. Keskeisimmät verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskevat säännökset ovat verotusmenettelylain (18.12.1995/1558, jatkossa VML) 3.2 § ja EVL 54 §. VML 3.2 §:stä ilmenee, että yrityksen käyttämä tilikausi määrää ajanjakson, jolta tulovero määrätään. Kirjanpitovelvollisen verovuoden muodostaa se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. Kirjanpitovelvollisen verotettava tulo verovuoden 2002 osalta voidaan siis laskea esim. ajanjaksolta 1.4.2001–31.3.2002, jos tilikausi on tällainen. Tämä on merkittävä poikkeama muihin verovelvollisiin verrattuna, sillä muilla verovelvollisilla verovuotena on aina kalenterivuosi. EVL 54 § puolestaan on elinkeinotulon verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta sääntelevä perussäännös. Siinä kytketään säännöksessä mainittujen tulojen ja menojen jaksottamisratkaisut verotuksessa siihen, että vastaavat kirjaukset on tehty myös kirjanpidossa.

Verotuksen kirjanpitosidonnaisuudelle on esitetty useita erilaisia perusteluja. Veropoliittisen tason perusteluna on aikanaan esitetty se, että omistajille jaettava voitto ja yhteiskunnalle jaettava voitto (verot) tulisi määräytyä samanlaisen tuloksen perusteella. Etenkin 1970- ja 1980-luvuilla pidettiin ongelmallisena sitä, että yritys saattoi näyttää kirjanpidollista voittoa ja osakeyhtiö jakaa osinkoa maksamatta kuitenkaan tuloveroa. Tämä oli mahdollista muun muassa sen vuoksi, että osa tuloista oli verovapaita ja yrityksellä saattoi lisäksi verotuksessa olla vähennyksiä, joita ei tehty kirjanpidossa. Tällä hetkellä tilanne on aivan toisenlainen. Keskeisenä syynä tähän on se, että Suomessa on käytössä yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, joka johtaa siihen, että osingonjako ilman samanaikaista tai aikaisempaa veronmaksua ei ole mahdollista.

Nykyisin verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta perusteellaan pragmaattisemmilla syillä. Kirjanpitosidonnaisuus yksinkertaistaa verotusta

ja vähentää verotuksen kustannuksia. Kun kirjanpito muodostaa verotuksen perustan, yrityksen ei tarvitse pitää verotusta varten erillistä kirjanpitoa. Verotettavan tulon laskeminen ja erilaisten erittelyjen ja selvitysten antaminen verotusta varten on verraten helppoa, kun tarvittava informaatio saadaan suoraan kirjanpidosta. Etenkin pienten yritysten osalta verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta on pidetty kirjanpidon laatutasoa parantavana seikkana, sillä kirjanpidon puutteet voivat verotuksessa johtaa epäedullisiin veroseuraamuksiin. Verolainsäädäntö toimii siis tavallaan kirjanpitolainsäädännön sanktionormistona. Veroviranomaisten ja veronsaajatahon näkökulmasta kirjanpitosidonnaisuus helpottaa verotusta ja tehostaa verovalvontaa. Veroviranomaisten kannalta aika luontevana lähtökohtana voidaan pitää sitä, että tilintarkastuksen läpikäynyt tilinpäätös tarjoaa luotettavan tietopohjan verotuksen perusteeksi.

Verotuksen näkökulmasta verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta ei yleensä ole pidetty ongelmallisena. Sen sijaan kirjanpidon tarjoaman informaation kannalta verotuksen kirjanpitosidonnaisuudessa on nähty myös haitallisia piirteitä. Yrityksen kirjanpidollisen tuloksen näyttämiselle tulee verohinta, joka voi ohjata yrityksen tekemään kirjanpidossaan valintoja, jotka alentavat verorasitusta. Tämä voi vaikeuttaa yrityksen omistajien ja muiden yrityksen tilinpäätösinformaation käyttäjäryhmien mahdollisuuksia arvioida yrityksen toiminnan tuloksellisuutta ja yrityksen taloudellista asemaa (verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta tilinpäätöksen käyttäjäryhmien näkökulmasta ks. komiteanmietintö 1990:45, 78–83 ja valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:17, 2–7).

Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisesta

Kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamista voidaan tavoitella kolmella eri tasolla: 1) lainsäädäntötasolla, 2) vero- ja kirjanpitolainsäädännön tulkintatasolla ja 3) kirjanpitokäytännön tasolla (Tikka 1975, 3).

Kuten edellä on todettu, kirjanpitolainsäädännön muutostarpeet ovat viime vuosina keskeisesti perustuneet kansainvälisiin näkököhtiin (ks. näistä tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996, 46–). Jos kirjanpitoa ja verotusta on haluttu yhteensovittaa lainsäädäntötasolla, kysymys on ollut lähinnä siitä, millaisia muutoksia verolainsäädännössä tehdään kirjanpitolainsäädännön uudistumisen vuoksi. Viime vuosina verolainsäätäjällä on ollut melko varovainen tai ehkä selektiivinen sen suhteen, miltä osin verotusta yhteensovitetään kirjanpidon kanssa. KPL 4:5.1 §:n mukaan hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Hyödykkeen hankintameno on saadaan KPL 4:5.2 §:n ja 4:5.3 §:n mukaan tietyin edellytyksin lukea myös kiinteitä menoja ja korkomenoja. EVL 14.1 §:ään on tehty muutokset, jotka johtavat näiden kirjanpidossa aktivoitujen erien lukemisen hankintameno on myös verotuksessa. KPL 5:4 § mahdollistaa pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon kirjaamisen tuotoksi valmistusasteen perusteella. Tällainen kirjanpidollinen valinta johtaa samaan lopputulokseen myös verotuksessa, sillä EVL 19.2 §:ään on otettu asiasta nimenomainen säännös.

Jos kirjanpitovelvollinen ryhtyy aktivoimaan kiinteitä menoja tai korkomenoja tai käyttää osatuloutusmahdollisuutta, kirjanpidollinen tulos paranee ja myös verotettava tulo lisääntyy tai verot kertyvät aikaisemmin kuin ilman näitä toimenpiteitä olisi kertynyt. Kun lopputulos on tällainen, ei verolainsäätäjällä ole ollut vaikeuksia yhteensovittaa verotusta muuttuneen kirjanpitolainsäädännön mukaiseksi. Sen sijaan jos yhteensovittaminen olisi johtanut verotulojen näkökulmasta päinvastaiseen lopputulokseen, ei verolainsäädäntö ole lähes tulkoonkaan joutunut yhtä sujuvasti. Kirjanpitolainsäädännössä varovaisuusperiaatteen merkitys on kasvanut. KPL 5:14 §:ssä on säännös vastaisista menoista ja menetyksistä sekä pakollisista varauksista. Tämän säännösten huomioon ottaminen EVL:ssä on osoittautunut lainsäätäjälle ylivoimaisen vaikeaksi, vaikka eduskunnan valtiovarainvaliokunta jo vuonna 1992 edellytti, että silloisen KPL 16a §:n mukaiset pakolliset varaukset säädetään verotuksessa vähennyskelpoisiksi (ks. VaVM 76/1992).

Toisena mahdollisuutena kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamiseksi on se, että lain tulkintatilanteessa vaihtoehtoisista ratkaisuis- ta valitaan se, joka on yhteensopiva myös toisen tuloslaskentanormiston kanssa. Tämä luonnollisesti edellyttää sitä, että lopputulos ei ole ris- tiriidassa tulkinnan kohteena olevan lain kanssa. Tällöin tarkastelua ei voida tehdä pelkästään yksittäisen säännöksen tasolla vaan tulkin- nassa on huomioon otettava koko säädös, KPL tai EVL.

KPL 5:5.1 §:n mukaan käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vas- taaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Käyttöomaisuushyödykkeen vaikutusajalla tarkoitetaan sen taloudel- lista pitoaikaa. Käyttöomaisuushyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tehdään kirjanpitovelvollisen yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poistoaika määritellään siten, että se vastaa kirjanpitovelvollisen omaa suunnitelmaa ja odotusta taloudelliseksi pitoajaksi. Verotuksessa poistot tehdään EVL 30–45 §:issä olevien säännösten mukaan. EVL:n poistot ovat melko kaavamaisia eivätkä kovinkaan tarkasti kuvaa hyödykkeen taloudellisen pitoajan mukaista poistotarvetta. EVL:ssa ei aseteta poistopakkoa, vaan laissa säädetään ainoastaan vuotuisten enimmäispoistojen määrä. EVL:ssa poistot ovat KPL:a joustavampia, sillä verotuksessa ei ole esteitä sille, että poisto- prosentteja vuosittain esim. verosuunnittelutarpeiden mukaisesti vaihdellaan, kunhan vain ei ylitetä laissa säädetyn enimmäispoiston määrää.

Poistojen laskenta on käytännössä ehkä merkittävin ero kirjan- pidollisen ja verotuksellisen tuloslaskennan välillä. Kirjanpitolauta- kunta on kuitenkin suunnitelman mukaisia poistoja koskevassa yleis- ohjeessaan 27.9.1999 merkittävällä tavalla lähentänyt ns. pienten kirjanpitovelvollisten kirjanpidollisia poistoja EVL:n poistojärjestelmän suuntaan. Yleisohje itse asiassa johtaa siihen, että useissa tapauksissa EVL:n mukaisia poistoja voidaan käyttää pienen kirjanpitovelvollisen suunnitelman mukaisina poistoina. Näin vältetään verraten suuren verovelvollisryhmän osalta ne hankaluudet, joita tuloslaskentanor- mistojen eroavuudet muutoin aiheuttaisivat.

Myös EVL:n tulkinnasta löytyy ratkaisuja, joissa on päädytty kir- janpidon ja verotuksen yhteensovittamisen näkökulmasta myönteis-

seen ratkaisuun ja/tai joissa kirjanpidollinen ratkaisu on vaikuttanut verotukselliseen lopputulokseen. Suhteellisen tuoreena esimerkkinä voidaan mainita korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 1999:6, jossa ns. ennakko-osinkojärjestelmä tuli hyväksytyksi verotuksessa. Normaalisti osingon verovuosi on osingonsaajalla vuotta myöhäisempi kuin se vuosi, jolta osinkoa jakava yhtiö osingon maksaa. Näin on ainakin silloin, kun osingonsaajan ja osingonmaksajan verovuotena on kalenterivuosi. Ennakko-osinkojärjestelmässä osingonsaajayhtiö voi tietyin edellytyksin jaksottaa saamansa osingon ja siihen liittyvän yhtiöveron hyvityksen jo sen verovuoden tuotoksi, jolta osinko jaetaan. Näin saadaan konsernissa tulos siirretyksi tytäryhtiöiltä nopeammin emoyhtiölle kuin se muutoin olisi mahdollista silloin, kun konserniavustusta ei voida käyttää. Tällaisen järjestelmän verotuksellinen hyväksyttävyyys on edellä mainitussa KHO:n ratkaisussa pitkälti perustettu kirjanpitolautakunnan antamaan lausuntoon 1998/1542, jossa järjestelmää on pidetty kirjanpidollisesti mahdollisena.

Verolain soveltamistilanteessa kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittaminen ilmenee toisinaan myös siten, että kirjanpitoratkaisulle annetaan huomattava merkitys verovelvollisen tarkoituksen osoittajana. Verotuksessa on vaikea saada hyväksytyksi vaatimusta, joka on ristiriidassa kirjanpidollisen käsittelyn kanssa. Jos osakeyhtiöstä on annettu osakkaalle etuja, joita ei ole käsitelty kirjanpidossa palkkana, on mahdollista peitelty osingon verotusta vaikeata torjua esittämällä väite, että kysymyksessä on ollut palkka. Kirjanpitoratkaisun merkitys tulee esille myös silloin, jos osakeyhtiön kuluiksi on kirjattu osakkaan yksityistalouden menoja. Jos tällaisia suorituksia ei ole kirjattu yhtiön kirjanpidossa saamiseksi osakkaalta, ei peitelty osingon verottamiselta yleensä vältytä, vaikka osakas myöhemmin menettelyn paljastuttua palauttaisikin vastaavan rahamäärän yhtiölle (Tikka & Nykänen s. 4:5). Toisaalta kirjanpitoratkaisulla on myös verovelvollista suojaavaa merkitystä ja kirjanpitoratkaisusta poikkeava verotuspäätös voi korottaa veroviranomaisten näyttövelvollisuutta. Tällaisia tilanteita voi tulla esimerkiksi silloin, kun epäselvyyttä on siitä, miten samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä jaetaan useiden yhtiöiden tulonhankintaan liittyviä yhteisiä menoja.

Kirjanpitoikäytännön tasolla kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittaminen merkitsee mm. sitä, että tilinpäätösratkaisuissa valitaan se vaihtoehto, joka johtaa myös verolain säännökset huomioon ottaen hyväksyttävään lopputulokseen. KPL antaa mahdollisuuden kirjata kerralla kuluksi pysyvien vastaaviin kuuluvien aineettomien hyödykkeiden hankintamenot. Jos aineettomiin hyödykkeisiin liittyy vastaisia tulonodotuksia, niiden hankintamenojen jaksottamisessa voidaan kirjanpidossa ottaa huomioon myös EVL 24 §:n ja 37 §:n säännökset, jolloin eroja kirjanpidollisen ja verotuksellisen tuloslaskennan välillä voidaan välttää.

Eroja kirjanpidon ja verotuksen välillä

Vaikka kirjanpidollisella tuloslaskennalla ja verotuksellisella tuloslaskennalla onkin kiinteä yhteys toisiinsa, niiden välillä on myös tuntuvia eroja. Eräs merkittävä eroavuutta aiheuttava tekijä on verotuksessa sovellettava tulolähdejaottelu.

Kirjanpitoasetuksen (30.12.1997/1339, jatkossa KPA) 2:3.1 §:n 1 kohdan mukaan tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti. Kirjanpitolainsäädännössä ei kuitenkaan edellytetä tuloksen laskemista tai taseen laatimista koko yritystä pienemmistä osista. Verotuksessa sovellettava tulolähdejaottelu kuitenkin merkitsee sitä, että verotusta varten voidaan joutua selvittämään yrityksen tulosta myös pienemmistä osista.

Tulolähdejaottelun tarkoituksena on pitää eri taloudelliset toiminnot erillisinä laskentayksikköinä verotuksessa. Tulolähteiden välinen raja verotuksessa on merkittävä, sillä tulolähteen tulosta ei saa vähentää toisen tulolähteen tappiota. Tämä johtaa siihen, että eri tulolähteiden tulot ja menot tulee pitää erillään toisistaan ja kohdistaa juuri siihen tulolähteeseen, jonka toiminnasta on kysymys. Periaatteessa verovelvollisella voi olla kolme eri tulolähdettä: elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde ja henkilökohtaisten tulojen tulolähde. Näiden eri tulolähteiden väliset rajat määräytyvät EVL:n, maatilatalouden tuloverolain (15.12.1967/543, jatkossa MVL) ja tulo-

verolain (30.12.1992/1535, jatkossa TVL) soveltamisalojen mukaisesti. Suhteellisen yleistä on se, että esimerkiksi osakeyhtiömuotoisilla yrityksillä on elinkeinotoiminnan tulolähteen lisäksi henkilökohtaisten tulojen tulolähde, koska yhtiöillä on usein myös sellaisia tuloja ja menoja, joilla ei ole riittävän läheistä liittymäkohtaa yrityksen harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Jos osakeyhtiö omistaa esimerkiksi vuokralle annetun kiinteistön tai osakehuoneiston ja vuokralaisen oma toiminta ei liity vuokranantajayrityksen toimintaan eikä vuokralainen ole myöskään vuokranantajayrityksen työntekijä, vuokratulot ja kaikki siihen liittyvät menot kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Tällöin kirjanpidosta tulee verotusta varten poimia kaikki tähän toimintaan liittyvät tulot ja menot sekä kohdistaa ne henkilökohtaiseen tulolähteeseen sen tuloksen laskemista varten.

Kirjanpidollisella tuloslaskennalla ja verotettavan tulon laskennalla on luonnollisesti useita eroavaisuuksia sen vuoksi, että verotuksessa laajuusongelma, jaksottamisongelma ja arvostamisongelma ratkaistaan kirjanpidosta poikkeavalla tavalla. Laajuusongelman erilaisessa ratkaisussa verotuksen ja kirjanpidon välillä on kysymys siitä, poikkeako tulon veronalaisuus ja menon vähennyskelpoisuus siitä, mikä on tuloa ja menoa kirjanpidossa. Mahdollista on, että kirjanpitovelvollisen veronlaiseksi tuloksi katsotaan eriä, joita ei ole kirjanpidossa kirjattu tuotoiksi. Tällaisia ovat esimerkiksi niin sanotut laskennalliset tulon lisäykset, jollaisia voidaan verotuksessa tehdä esimerkiksi peitellyn osingon tapauksissa. Toisaalta kirjanpidon tuottoihin voi sisältyä verovapaita eriä. Osakeyhtiön ulkomailta saamat niin kutsutut suorasijoitusosingot (EVL 6.2 §) kuuluvat tähän kategoriaan. Käytännössä merkittävin eroavuus laajuusongelman ratkaisun osalta verotuksen ja kirjanpidon välillä vallitsee siinä, että erät kirjanpidossa kuluksi kirjatut erät on nimenomaisesti säädetty verotuksessa vähennyskeltottomiksi (esimerkiksi 50 % edustusmenoista) tai sitten ne eivät täytä luonnollisen vähennyksen tunnusmerkkiä eli niitä ei katsota suoritetuiksi elinkeinotoiminnassa tulonhankkimisen tarkoituksessa. Laajuusongelman ratkaisuun liittyvästä erosta on kysymys myös siinä, että välittömät verot eivät ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia, vaikka ne rasittavatkin kirjanpidollista tulosta.

Jaksottamisiongelman erilainen sääntely verotuksessa ja kirjanpidossa merkitsee eroavuutta lähinnä siinä, minkä tilikauden kuluksi meno katsotaan. Kirjanpidossa tehtävien suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa hyväksyttävien poistojen eroavuus kuuluu tähän tapausryhmään. Yleensä verolainsäädännön jaksottamissäännökset ovat jäykempiä kuin kirjanpidossa ja niissä ei varovaisuuden periaatetta ole otettu samalla tavalla huomioon kuin kirjanpitoa koskevista säännöksistä. Tämä näkyy muun muassa siinä, että verotuksessa usein evätään vähennyskelpoisuus kirjanpidossa tehtyjen saamisten arvonalentumisilta ja käyttöomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden arvonalentumisilta. Kirjanpidossa saamiset kirjataan taseeseen KPL 5:1 §:n mukaan nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. EVL 17 §:n mukaan muun kuin myyntisaamisen arvonalentuminen on vähennyskelpoinen vasta kun arvonalentuminen on todettu lopulliseksi. Tämä johtaa verotuksessa menetysten vähentämisen osalta selvästi tiukempaan soveltamiskäytäntöön kuin kirjanpidossa.

Käyttöomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden osalta kirjanpidon ja verotuksen erilinjaisuus on epäselvempää ja johtuu lähinnä EVL 42 §:n soveltamisesta omaksutusta tarpeettoman tiukasta tulkintakäytännöstä. Jaksottamiserosta ja varovaisuusperiaatteen erilaisesta huomioon ottamisesta on kysymys myös siinä, miten verotuksessa käsitellään KPL 5:14 §:n mukaisia vastaisia menoja ja menetyksiä ja pakollisia varauksia. KPL:n säännöksessä veloitetaan kirjanpitovelvollinen vähentämään tuotoista tietyin edellytyksin tällaisia eriä. Verotuksessa joudutaan usein toteamaan, että KPL 5:14 §:n mukainen erä ei ole ainakaan vielä vähennyskelpoinen, koska menon suorittamisvelvollisuus ei ole vielä syntynyt EVL:ssä edellytetyllä tavalla eikä myöskään ole erityistä säännöstä, joka mahdollistaisi erän vähentämisen. Tällaisesta tilanteesta hyvänä esimerkkinä voidaan mainita ratkaisu KHO 1991 B 506. Siinä yhtiö oli maa-aineslain mukaisessa soranottoluvassa veloitettu antamaan soranottoaikkojen maisemointi- ja jälkihoitotöiden suorittamisen vakuudeksi pankkitakaus. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää veronalaisesta tulostaan maisemointi- ja jälkihoitovelvoitteiden täyttämistä aiheutuvia menoja varten tekemäänsä varausta. Maini-

tut kunnostusmenot voitiin vähentää vuosikuluna sinä vuonna, kun maisemointi- ja jälkihoitotyöt tehtiin.

Se, että tuloksen laskennassa huomioon otettava erä otetaan määrältään erilaisena huomioon kirjanpidossa ja verotuksessa merkitsee arvostamisongelman erilaista ratkaisua. Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta on niin sanottu oma käyttö. Tästä aiheutuva ero voi tulla esille avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden verotuksessa, jos yhtiömiehet ovat yhtiöstä ottaneet omaan käyttöön kiinteistön tai arvopapereita. KPL 5:20 §:n mukaan oma käyttö kirjataan poistamattoman hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. EVL 51b.3 §:n mukaan luovutushinnaksi voidaan katsoa myös poistamatta olevaa tai jopa alkuperäistä hankintamenoakin korkeampi todennäköinen luovutushinta.

EVL:n kirjanpitokytkennät

EVL:ssa on useita säännöksiä, joissa verotus jollain tavalla nimenomaisesti kytketty siihen, miten kirjanpidossa on menetelty. Eräät näistä säännöksistä ovat sellaisia, että niissä on verotus kytketty verovelvollisen kirjanpidossaan tekemään valintaan. Tällaisia säännöksiä ovat EVL 14.1 § ja 19.1 §. Jos KPL:n mukaisesti kirjanpidossa hankintameno on aktivoitu kiinteitä menoja, korkomenoja tai käytetty pitkän valmistusajan vaativan suoritteen osalta osatuloutusta, myös verotuksessa menetellään vastaavalla tavalla. Verovelvollinen ei siis voi tehdä kirjanpidollisesta valinnasta poikkeavaa ratkaisua verotuksessa. Eräissä EVL:n säännöksissä puolestaan asetetaan säännösten soveltamisen edellytykseksi se, että verovelvollinen on kirjanpidossaan menetellyt tietyllä tavalla. Näissä säännöksissä on kysymys lähinnä siitä, että EVL:n tarjoaman edun saamisen edellytykset on kytketty kirjanpitoon. Tällaisia säännöksiä ovat EVL 54 §, EVL 43.3 § ja EVL 52d §. EVL 54 § on elinkeinotulon verotuksen kirjanpitokytkentää sääntelevä perussäännös, EVL 43.3 § koskee jälleenhankintavarausta ja EVL 52d § liiketoimintasiirtoa.

Kolmannen ryhmän EVL:n kirjanpitokytkennän sisältävistä säännöksistä muodostaa EVL 18.2 §. Sen mukaan lasketaan elinkeinotoi-

minnan tulolähteessä vähennyskelpoisen koron määrä, jos yksityisen elinkeinonharjoittajan tai elinkeinoyhtymän oma pääoma on yksityisottojen vuoksi muodostunut negatiiviseksi. Säännöstä sovellettaessa negatiivisen oman pääoman määrä lasketaan pitäen lähtökohtana taseen mukaista negatiivista omaa pääomaa. EVL 18.2 §:n mukainen laskenta voi johtaa siihen, että osa kirjanpitoon kirjatusta korkomenosta katsotaan sellaisiksi, että niitä ei pidetä elinkeinotoiminnasta johtuneina ja siten niitä ei saa vähentää elinkeinotoiminnan tulosta laskettaessa. Näin ollen tässä säännöksessä on koron kohdistaminen tulolähteiden välillä kytketty kirjanpitoon. Käytännössä tämä kohdistaminen johtaa siihen, että elinkeinotulolähteeseen kuulumaton osa tuloslaskelmalla kuluksi kirjatusta koroista jää verotuksessa kokonaan vähentämättä.

EVL 54 § on tärkein verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskeva säännös. Pykälän ensimmäisen momentin mukaan verovelvollisella on oikeus, sen mukaan kuin EVL:ssä on säädetty, jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Ennakkoon saatuja tuloeria koskeva säännös on EVL 20 §:ssä ja se koskee mm. korkoja, vuokria ja muita sellaisia tuloeria, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella. Nämä saadaan jaksottaa niiden vuosien tuotoiksi, joilta ne on saatu, mutta EVL 54 § edellyttää vastaavaa menettelyä myös kirjanpidossa. Tällainen sääntely ei pääsääntöisesti aiheuta ongelmia, koska myös kirjanpidossa tällaiset tuloerät jaksotetaan vastaavalla tavalla. Varauksia, joihin EVL 54.1 § tulee sovellettavaksi, on verolainsäädännössä nykyisin varsin vähän. Käytännössä yleisimmin esiintyvä varaus on EVL 46a §:n mukainen toimintavaraus, joskin senkin voivat tehdä vain yksityiset elinkeinonharjoittajat ja elinkeinoyhtymät. Osakeyhtiöiden verotuksessa toimintavaraus ei ole vähennyskelpoinen. Kirjanpidollisesti toimintavarauksessa on kysymys KPL 5:15 §:ssä tarkoitetusta vapaaehtoisesta varauksesta.

EVL 54.2 §:n mukaan verovelvollinen ei saa poistoina tai lain 25 §:ssä (tutkimustoiminnan menot) ja 26 §:ssä (indeksi ja kurssitappiot) tarkoitettuina kuluina vähentää suurempaa määrää kuin hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Säännök-

sessä ilmaistu poistojen kytkentä kirjanpitoon on käytännössä tärkeä. Jos suunnitelman mukaiset poistot ovat EVL:n enimmäispoistoja suuremmat, EVL-poistojen ylittävää määrää ei kyseisenä verovuonna voida verotuksessa vähentää, vaan tämä määrä siirtyy vähennettäväksi myöhempinä vuosina. Tällöin verovelvolliselle muodostuu ns. hyllypoistoja. Jos suunnitelman mukaiset poistot ovat verotuksessa hyväksyttäviä poistoja pienemmät, verovelvollisen on EVL 54.2 §:stä johdun kirjattava kirjanpidossaan suunnitelman ylittäviä poistoja, jos hän haluaa käyttää hyväkseen EVL:n enimmäispoistojen määrän. Jos kirjanpitovelvollinen haluaa näin menetellä, hän ei joudu ristiriitaan KPL:n kanssa, sillä KPL 5:12.1 §:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä aihetta. EVL:n mukaisten poistojen käyttämistä on pidetty sellaisena syynä, joka mahdollistaa suunnitelmapoistojen ylittävien poistojen kirjaamisen. Suunnitelman ylittävien poistojen määrä näkyy tuloslaskelmalla tilinpäätössiirroissa poistoeron muutoksena. EVL 54.2 §:n mukaan poistoina ei saa vähentää suurempaa määrää kuin verovelvollinen on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Jos siis aikaisempina verovuosina on kirjanpidossa tehty verotuksessa vähennettyjä poistoja suurempia poistoja, verovuonna voidaan kirjanpidossa vähentää poistoina myös pienempi määrä kuin verotuksessa. Verovuonna kirjanpidossa vähennetyn määrän ylittävä osa vähennetään tällöin verolomakkeella tehtävänä vähennyksenä.

EVL on tärkein yritysten tuloverotusta sääntelevä laki. Yrityksen tuloverotuksen kannalta on syytä kuitenkin huomata se, että verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskevia säännöksiä löytyy myös eräistä muista verolaeista. Konsernimuodossa toimivien osakeyhtiöiden verotuksessa varsin tärkeä säädös on laki konserniavustuksesta verotuksessa. Tämän lain tarkoituksena on lisätä yritysmuotoneutraliteettia siten, että osakeyhtiöiden toiminta samaan konserniin kuuluvina erillisinä yhtiöinä ei johda epäedullisempaan verotukseen kuin toimiminen yhtenä yhtiönä. Tähän tavoitteeseen pyritään siten, että konserniin kuuluvien yhtiöiden toisilleen antamat konserniavustukset katsotaan antajan verotuksessa vähennyskelpoiseksi ja saajalle veronalaiseksi tuloksi. Niinpä voitollinen konserniyhtiö voi antaa konserniavustuksen tappiolliselle konserniyhtiölle, jolloin koko konsernin kan-

nalta päästään verotuksessa samaan lopputulokseen kuin olisi päästy, jos toimintaa olisi harjoitettu yhtenä yhtiönä. Konserniavustusjärjestelmä on kirjanpitosidonnainen, sillä konserniavustus saadaan vähentää kuluna vain, jos vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty avustuksen antajan ja sen saajan kirjanpidossa.

Lopuksi

Kirjanpidon merkitys ei tuloverotuksessa rajoitu pelkästään yrityksen tuloverotukseen. Kirjanpidolla ja sen tuottamalla informaatiolla on merkitystä myös yrityksen omistajan verotuksessa. Suomen eriytettyssä tuloverojärjestelmässä yritystulo jaetaan yrityksen omistajan pääoma- ja ansiotuloksi yrityksen nettovarallisuuden perusteella siten, että yksityisen elinkeinonharjoittajan verotuksessa samoin kuin elinkeinoyhtymän osakkaan verotuksessa elinkeinotoiminnan tulosta pääomatuloksi katsotaan pääsääntöisesti 18 % yrityksen nettovarallisuudesta ja loppuosa on ansiotulua. Noteeraamattoman osakeyhtiön jakamasta osingosta ja siihen liittyvästä yhtiöveron hyvityksestä pääomatulona on 13,5 % osakkeen matemaattisesta arvosta ja loppuosa on pääomatulua. Osakkeen matemaattinen arvo puolestaan perustuu osakeyhtiön nettovarallisuuteen. Nettovarallisuuden laskennassa yrityksen tase muodostaa tärkeän lähtökohdan, joskaan nettovarallisuutta ei suoraan saada siten, että taseen vastaavista vähennettäisiin yrityksen vieras pääoma. Taseen merkitys nettovarallisuuden laskennassa on kuitenkin aika lähellä sitä, mikä merkitys on tuloslaskelmalla verotettavan tulon laskennan pohjana. Tämän vuoksi yrityksen kirjanpidon merkitystä yrityksen omistajan verotuksen kannalta ei ole syytä väheksyä. Yrityksen omistajan varallisuusverotuksessa tase on vastaavanlainen lähtökohta kuin yritystulon pääomatulo-osuuden laskennassakin. Taseen merkityksen lisääntyminen on yksi yhteinen piirre, joka on leimallista 1990-luvulla toteutetuille kirjanpitolainsäädännön ja verolainsäädännön muutoksille.

Vaikka kirjanpidon ja verotuksen suhde onkin varsin kiinteä ja kirjanpitovelvollisen kirjanpito tuottaa verotuksessa tarvittavan informaation, ei kirjanpitolainsäädäntö kuitenkaan ole verolainsäädäntöä. Kirjanpitolakiin ei siten sovelleta Suomen perustuslain (PeL) 81 §:ssä

verolaille asetettuja sisältövaatimuksia. Kirjanpitolainsäädäntö ”elää” ja muuttuu ainakin osin vapaammassa ympäristössä kuin verolainsäädäntö. Verolainsäädännön sisältöä muotoavat huomattavalta osin fiskaaliset näkökohdat ja verolainsäädäntö on poliittisesti herkempää kuin kirjanpitolainsäädäntö. Yritystoiminnan kansainvälistymisestä johtuen kansainväliset näkökohdat ja lisäksi Suomen EU-jäsenyyssuhteen rajoittavat lainsäätäjän liikkuma-alaa kirjanpitolainsäädännön osalta sisällöllisesti ehkä enemmän kuin verolainsäätäjän liikkuma-alaa. Verolainsäädännössä kansalliset omaperäisetkin ratkaisut ovat mahdollisia, joskin niidenkin tulisi olla sellaisia, että Suomen verojärjestelmä tarjoaisi kansainvälisesti kilpailukykyisen toimintaympäristön.

Lähteet

- Ault, Hugh J. (1997). *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*. Kluwer Law International.
- Järvinen, Risto & Prepula, Eero & Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö (2000) Kirjanpito ja tilinpäätös. WSOY.
- Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996. Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti, Osa I.
- Komiteanmietintö 1990:45. Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö.
- Tikka, Kari S. (1975). Vuositulos ja verotettava tulo. Förlagsbolaget Judex kustannus-yhtiö.
- Tikka, Kari S. & Nykänen, Olli. Yritysverotus. WSOY Tietopalvelut. Jatkuvatäydenteinen.
- Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:17. Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmän muistio.
- VaVM 76/1992. Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 76 hallituksen esityksen johdosta laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta.

OSA III

Tilintarkastuksen ja arvioinnin
opit ja informaatio:
millaista tietoa, millaista hyötyä,
millaisella vastuulla?

Jarmo Vakkuri

Organisaation tuloksellisuus- informaatio tarkastus- ja arviointi- toiminnassa: informaation tuotannon ja käytön näkökulmat

Artikkelin perustelut ja keskeiset lähtökohdat

Organisaation ja toimintojen tuloksellisuutta koskevalla informaatiolla on erityinen merkitys julkisen talouden tarkastukselle ja evaluaatiolle. Tämä kytkeytyy nyky-yhteiskunnan tapaan hahmottaa sosiaalisen elämän organisointi ja organisoituminen. Organisoinnin periaatteet koetaan löytyvän entistä enemmän tehokkuuden rationaliteeteista, joita myös tuloksellisuusinformaatio palvelee. Tuloksellisuusinformaatiolla syvennetään ymmärrystä siitä, miten veronmaksajien suorittamat uhraukset palvelujärjestelmien toimintaan aikaansaavat vastiketta. Ajattelua kutsutaan talouden retoriikassa vastiketta rahalle –ajattelu-tavaksi (Vakkuri & Meklin 1998). Uhrausten ja vastikkeiden välinen suhde on ymmärrettävissä laajasti sisältäen sekä erilaiset taloudellisen rationaliteetin muodot että myös kansalaisosallistumisen, oikeudenmukaisuuden ja eettisyyden näkökulmat. Laskentatoimen mielessä tuloksellisuusinformaation keskeinen funktio on poistaa ongelma, joka aiheutuu siitä että rahaprosessilähtöinen tarkastelu ei välitä kaikissa tapauksissa ”oikeaa ja riittävää kuvaa” (Aisbitt & Nobes 2000) julkisen sektorin toiminnan onnistuneisuudesta.

Tuloksellisuusinformaatiolla pyritään täyttämään usein selkeästikin erilaisia informaation tarpeita. Puhutaan ”tilivelvollisuusajattelun” (accountability) ja ”toiminnan kehittämisen” (performance improvement) välisestä jännitteestä (Chelimsky 1997, 9–15; Pollitt ym. 1999, 105–108; Barzelay 1996). Sen lisäksi että tuloksellisuusinformaatiolla pyritään todentamaan tilivelvollisuuden toteutumista organisaatioissa, se palvelee monella tavalla toiminnan jokapäiväistä johtamista or-

ganisaatioissa. Jännite on tärkeä ymmärtää, koska se miten informaatiota tuotetaan ja miten tuotettua informaatiota käytetään, eivät aina käy yksiin näissä ajattelutavoissa. Näin ollen tuloksellisuusinformaation validiteetin ja informaation tuottamisen objektiivisuuden ja riippumattomuuden elementit eivät saa samanlaista painoarvoa ”toiminnan kehittämisen” kuin ”tilivelvollisuuden” näkökulmassa.

Tämän artikkelin tavoitteena on tarkastella tuloksellisuusinformaatiota julkissektorin organisaatioissa kahdesta näkökulmasta: tuloksellisuusinformaation *tuotannon* näkökulmasta sekä informaation *käytön ja soveltamisen* näkökulmasta. Tuotannon näkökulma hakee vastausta kysymyksiin miten tulosisinformaatiota tuotetaan: ketkä sitä tuottavat sekä erityisesti millaisin mallein ja menetelmin sitä tuotetaan? Informaation käytön ja soveltamisen näkökulmassa haetaan vastausta kysymyksiin: miten organisaatiot, erityisesti julkisorganisaatiot käyttävät tulosisinformaatiota, millaisia tarkoitusperiä käyttöön liittyy sekä millaisia ennakoituja ja ennakoimattomia vaikutuksia käyttöön kytkeytyy? Artikkeliksi eroaa siitä perinteisestä laskentatoimen ja tilintarkastuksen tutkimustraditiosta, jossa organisaatiotalouden informaatiojärjestelmien ongelmat nähdään järjestelmien rakentamisen ongelmina (Mauldin & Ruchala 1999; Power 1997). Jos siis jostain syystä informaatio ei palvele käyttäjiään tai relevantteja sidosryhmiään, syy on puutteellisissa informaatiojärjestelmissä ja niiden rakentajissa. Ongelmien ratkaisukin on tällöin yksinkertainen: rakennetaan parempia mittaus-, laskenta- ja arviointijärjestelmiä. Tämä yksipuolinen, vahvasti suunnitteluorientoitunut ajattelutapa ei anna parhaita lähtökohtia tuloksellisuusinformaation ymmärtämiselle. On huomioitava systemaattisemmin tuloksellisuusinformaation tuottajat, tuottamisen teknologiat sekä informaation käyttäjät ja heidän tilannekohtaiset rationaliteettinsa (Orlikowski 1992). Näin toimitaan tässä artikkelissa.¹

Artikkelissa painottuu kaksi näkökulmaa. Ensiksi, tuloksellisuusinformaation tuottamista ja käyttöä tarkastellaan ilmiönä sinällään tutkimalla tulosisinformaation menetelmällistä perustaa ja sen ongel-

1. Artikkelissa ei analysoida erikseen tarkastuksen tai evaluaation lajityyppien merkitystä, vaan analyysi keskittyy laajasti tuloksellisuusinformaation tuottamisen ja käytön mekanismeihin.

mia sekä keskeisiä teoreettisia ja empiirisiä argumentteja organisaatioiden tavoista hyödyntää kyseisen kaltaista informaatiota. Toiseksi, artikkeli pyrkii esittämään argumentteja siitä mihin tuloksellisuusinformaation tuottamisen ja käytön seikkoihin on perusteltua kiinnittää huomiota erityisesti julkisorganisaatioiden kontekstissa. Jälkimmäinen näkökulma, eli jonkinlainen taitotiedon näkökulma (Niiniluoto 1996), on kovin suosittu soveltavien tutkimusalueiden kirjallisuudessa, muun muassa tarkastuksen ja arvioinnin perinteessä, koska tällaisen tutkimuksen tulokset kytkeytyvät kiinteästi organisaatioiden käytänteisiin: ”mikäli tavoitteesi on tehostaa organisaation toimintaa, sinun kannattaa tehdä näin”. Näkökulma on kuitenkin suppea, ellei argumentoinnin taustalta löydy riittävää ymmärrystä tuloksellisuusinformaation käyttötavoista ja -malleista organisaatioissa. Vaarana on nimittäin se, että se mitä sinun kannattaa tehdä, muovautuu parhaiksi (oletettujen) käytäntöjen orjalliseksi kopiointiksi. Niin ollen kumpaakin tarvitaan: tietoa että (know that) ja tietoa miten (know how). (March 1999; Staw & Epstein 2000; Ahoonen & Salminen 1997; Vakkuri 2000.)

Organisaation tuloksellisuusinformaatio: informaation tuottamisen näkökulma

Organisaatioiden tuloksellisuusinformaatiota tuotetaan monenlaisissa yhteiskunnan instituutioissa ja prosesseissa erilaisten informaatiojärjestelmien avulla, joiden rakentamiseen ja ylläpitämiseen osallistuvat lukuisat ihmiset kamreereista ja talousjohtajista, tilintarkastajista ja evaluaattoreista mitä moninaisempia käytännön työtehtäviä toteutaviin yksilöihin. Merkittävä rooli tuloksellisuusinformaation tuottamisessa on myös tutkimuksella, arvioinnilla ja arvointitutkimuksella (Chelimsky 1997), jotka lisäävät yhteiskunnan tietovarantoa tältä osin. Tuloksellisuusinformaation tuottamiseen tarvitaan lisäksi erilaisia käsitteellisiä ja analyyttisiä malleja, menetelmiä ja tekniikoita, jotka jäsentävät ja systematisoivat sitä informaatioainesta, jota tuloksellisuuden alueelle katsotaan kuuluvaksi. Toisin sanoen, tarvitaan infor-

maation tuottajat ja tuottamisen teknologiat (Lemola 2000). Tässä yhteydessä painotus on tuottamisen teknologioissa.

Miksi sitten kiinnostua juuri tuottamisen teknologioista, tarkemmin arvioinnin metodologiasta? Henry Mintzbergia (1989) mukailen suurimmat organisaation tehokkuusinformaatioon liittyvät ongelmat eivät ole tehokkuudessa tai tuloksellisuudessa sinänsä, vaan näiden osoittamisessa. Toisaalta tarkastustoiminnalle verifioinnin, osoittamisen ongelma on klassinen ja tuttu. Toiminnan perusideana on paljolti päämiehen ja agentin välillä kulkevan informaation oikeellisuuden verifiointi. Tarkastus on siis eräänlainen ”tilivelvollisuusteknologia” (Mayston 1993). Itse asiassa tulostuloinformaation merkitys on noussut entistä merkittävämpään rooliin julkisen sektorin toiminnassa, jossa järjestelmän ohjaus tapahtuu entistä enemmän sopimusperusteisesti ja jossa tarkastus ja arviointi tuottaa informaatiota tehtyjen sopimusten toteutumisesta. Vaikka ongelma on tiedostettu, on yllättävää miten vähän keskustelua on käyty siitä, millaisiin malleihin argumentit julkisen sektorin toimintojen ja organisaatioiden tuloksellisuudesta perustuvat.

Tuloksellisuusinformaation tuottamisen teknologiat ja mustan laatikon ongelma

Eräs syy keskustelemattomuuteen on ”mustan laatikon” ongelma, se että tuloksellisuuden arvioinnin metodologiset kysymykset on otettu paljolti annettuina (Mingers & Brocklesby 1997). Todistustaakkaa ei ole paljoakaan asetettu arvioinnin ja tehokkuusanalyysien tekijöille. Sen sijaan todistustaakka tuntuu varsin luontevasti ja nopeasti siirtyvän arvioinnin kohteille ja perusteluihin siitä, miksi toiminta on ollut tehokasta tai miksi tavoitteita ei ole riittävässä määrin saavutettu. Vaikkakin on muistettava, ettei ole rationaalista alkaa pohtimaan loputtomiin tuloksellisuusargumenttien järkevyyttä, ei se luonnollisestikaan tarkoita sitä, että kaikki keskustelu on vain ”selittelyä” (Knudsen 1993). Tilanteessa, jossa tuloksellisuusargumentit kytkeytyvät entistä enemmän tehtäviin poliittisiin valintoihin ja niitä koskevien arvo-perustojen diskurssiin, monipuolinen keskustelu on vähintäänkin perusteltua.

Mustan laatikon ongelmien ratkaisupyrkimyksiä on tehty. Seuraava esimerkki esittelee yhden pyrkimyksen Suomessakin laajasti sovelletun DEA-menetelmän ymmärtämiseksi (Vakkuri 1998). DEA-menetelmä, lyhyesti, on panos-tuotosajatteluun perustuva tuloksellisuuden arvioinnin ja mittauksen menetelmä, jonka periaatteena on paikallistaa tehokkuusperusteiset parhaat käytännöt (best practice) ja suhteuttaa arvioitavan toimialan, hallinnon alan, tulosityksiköiden tai muun yksikön koko toimintaa näihin parhaisiin käytäntöihin. Menetelmän ominaispiirteitä, vahvuuksia ja heikkouksia voidaan nyt läheteä tarkastelemaan erityisen viitekehyksen avulla. Kyseisellä menetelmällä rakennettuja tehokkuusargumentteja voidaan avata viiden osaluken kautta:

- 1) DEA-menetelmä perustuu *aiempaan tutkimus- ja sovellusperinteeseen*: pääsääntöisesti neoklassiseen taloustieteeseen ja operaatiotutkimukseen. Jäsentämällä tätä perinnettä monet ”uudet” innovaatiot ja oivallukset jatkavat vain jo vuosikymmeniä jatkunutta traditiota.
- 2) Tuloksellisuusarvioinnin *standardit ja kriteeristöt*. Erilaiset menetelmät lähestyvät eri näkökulmista organisaation tuloksellisuutta, tehokkuutta ja menestystä. Siis myös metodologisesta näkökulmasta arviointipäätelmiä tehdään erilaisista taustoista käsin. DEA:ssa oleellinen käsite tässä suhteessa on parhaiden käytäntöjen käsite.
- 3) *Tuloksellisuusmittausten mekanismit*. Mittausteoreettisesti tuloksellisuutta osoitetaan erilaisista mittauksellisista lähtökohdista. Nämä määrittävät paljolti sen, miksi joissakin lähestymistavoissa tuloksellisuus pyritään pukemaan yhtenäiseen mittalukuun (esimerkiksi DEA) ja toisissa tuloksellisuuden osoittimet jakautuvat lukuisiin osaindikaattoreihin (esimerkiksi ROI-luvut).
- 4) Tuloksellisuusargumenttien *herkkyys*. Tuloksellisuusnäkemykset pohjautuvat aina olettamuksiin sosiaalisesta todellisuudesta. Tällaisia olettamuksia ovat fundamentaaliset perusolettamukset organisaatioiden toiminnasta, samoin kuin konkreettiset tuloksellisuusmallit, joita arvioinnissa käytetään. Arvioinnin ja mittauksen tulokset, tuloksellisuusargumentit, ovat herkkiä näille olettamuksille. Argumenttien järkevyyttä on syytä tutkia erilaisilla olettamuksilla, jotta nähdään niiden rajoitteet.

5) Menetelmien kehittämisen lähtökohtana on tietynkaltainen *informaation tuotanto*. Usein on kuitenkin niin että arviointimenetelmien käyttömahdollisuudet ovat huomattavan paljon laajemmat kuin mitä alun perin on kuviteltu. Esimerkiksi DEA-menetelmän käyttö, joka on lähtenyt tiukasta panos-tuotostehokkuuden analyysistä, on laajentunut toimialan strategisten ryhmitymien analyysiin ja poikkeuksellisten organisaatiotoimijoiden paikallistamiseen. Tuloksellisuusinformaation moninaisuus on tässä mielessä ennen muuta rikkaus, ei rajoittava tekijä.

Näitä viittä osa-aluetta voidaan tarkastella eri tasoilta riippuen siitä miten pitkälle tuloksellisuusinformaation sisältöihin ollaan valmiita menemään. Vakkuri (1998) oli valmis menemään varsin pitkälle jäsentäen osa-alueita kolmella eri syvyystasolla. *Ontologinen* taso viittää perusolettamuksiin, joiden avulla menetelmä jäsentää sosiaalis-taloudellista todellisuutta (mitä ja millainen se on). *Epistemologinen* taso liittyy menetelmien ja mallien tiedon jäsentämisen tavoitteeseen. Tästä näkökulmasta on järkevä tutkia ajattelumallin tietosisältöjä, tiedon lajeja ja tiedon rajoitteita. Arvioinnin ajattelumallit sisältävät myös *teknisen* tason. Arviointimalleihin liittyy monia teknisiä ratkaisuja, jotka aiemmassa kehittämisperinteessä on havaittu ongelmiksi.

Sovelletaan tässä esitettyä viitekehystä tasapainotetun mittariston (Balanced Scorecard, tästä eteenpäin BSC) ajattelumallin arviointiin. Tarkoituksena on pohtia BSC:n eräitä ominaispiirteitä edellä mainitun viitekehyksen puitteissa, ei antaa tyhjentävää määrittelyä tasapainotetun mittariston käsitteelle.

Viitekehyksen soveltaminen: esimerkkinä tasapainotettu mittaristo

BSC:n käsite ja tutkimus- ja soveltamisperinne. Tasapainotettu mittaristo on tuloksellisuuden arvioinnin sekä strategisen johtamisen ja reitittämisen (mapping) malli, jonka soveltaminen on levinnyt laajasti erilaisten organisaatioiden kenttään (Kaplan & Norton 1996; 2000). Viime aikoina sen soveltaminen julkissektorin organisaatioissa on lisääntynyt merkittävästi myös Suomessa (Määttä & Ojala 1999).

Tasapainotettu mittaristo pohjautuu perusolettamukselle, että rahaprosessipohjainen organisaation tuloksellisuusinformaatio ei ole riittävää. Arviointimallin tulisi olla ”tasapainotetumpi”. BSC:n periaatteisiin tutustumista edistää luonnollisesti varsinaisen BSC:n kirjallisuuden lukeminen (Olve ym. 1999; Lumijärvi 1999), mutta myös strategisen johtamisen ja johdon laskentatoimen tutkimusperinteeseen tutustuminen (Mintzberg 1989; Horngren ym. 1994). Pelkistetyksi tasapainotettu mittaristo on tavoite-keinoajatteluun perustuva ohjausmalli, jossa keskeisenä on rakentaa yhteys organisaation toiminta-ajatuksesta, missiosta ja visiosta toiminnan konkreettiseen ohjaamiseen. BSC:n alkuperäinen tutkimus- ja sovellusperinne on vahvasti sidoksissa yhdysvaltalaiseen yrityskontekstiin, jossa tiukan shareholder value -ajattelun ”tasapainottamiselle” on olemassa tietty kysyntä.

Arvioinnin standardit ja kriteeristöt. Tasapainotetun mittariston tuloksellisuuskriteeristöt rakentuvat neljän dimension varaan: rahoituksellinen asema (financial performance), asiakaslähtökohta (customers), sisäisten prosessien näkökulma (internal processes) ja henkilöstön osaamiskyky ja oppimispotentiaali (learning and growth) (Kaplan & Norton 1996, 9). Julkisella sektorilla näiden vastineiksi ei ole vakiintunut yhtenäistä luokittelua. Päinvastoin on olemassa lukuisia erilaisia tasapainotetun mittariston dimensioita (ks. esim. Määttä & Ojala 1999; Lumijärvi 1999). Toisaalta evaluoiva elementti on ajattelumallissa pääsääntöisesti johtajavetoinen. BSC-malli ei sisällä omia erityisiä arviointimekanismeja osa-alueiden toimivuuden arvottamisessa. Organisaation johto toteuttaa arvottamista ratkaisuihlaan. Ratkaisuja tukevat erilaiset palautejärjestelmät. (vrt. myös CAF (Common Assessment Framework) -ajattelumallista EIPA 2001; Hallinto 3/2001.)

Tuloksellisuusmittaimien mekanismit. BSC ei itse asiassa sisällä erityistä mittausteoriaa siitä miten organisaation visiot voitaisiin operationalisoida indikaattoreiksi. Tämä on hyvä muistaa, koska näiden tekijöiden analyttinen laajentaminen on tällöin syytä tehdä toisenlaisessa tutkimusperinteessä (Ijiri 1975; Vehmanen 1979; Lapsley & Mitchell 1996). Jos tarkastellaan niitä konkreettisia mittareita, joita oppikirjatyyppisissä BSC-malleissa esitellään, ne ovat luonteeltaan niin

sanottuja osittaisindikaattoreita, joissa yhdistetään kaksi tekijää toisiinsa (yksikkökustannukset, liikevaihto/työntekijä, T & K-kustannukset/kokonaiskustannukset) tai jossa tutkitaan tiettyä indikaattoria siinä (asiakastyytyväisyys prosentteina). Tähän itse asiassa liittyy tutkimuserinteessä havaittu ongelma (Pfeffer & Sutton 1999), että BSC:llä on taipumus laajeta liiankin isoksi indikaattorijoukoksi, jossa erilaisten indikaattoreiden keskinäisen tärkeysjärjestyksen hahmottaminen voi aiheuttaa ongelmia. Tulosarvioinnin ”tasapainottaminen” voi lisätä mittauksellista validiteettia, mutta tekee sitä informaation tehokkaan hyödyntämisen kustannuksella. (Vakkuri & Meklin 1998; Carter ym. 1992.)

Herkkyys. On määriteltävä taso, jolla herkkyyttä tarkastellaan. Teknisellä tasolla (vrt. Vakkuri 1998, 20–24) BSC:n herkkyyselementtiä on vaikea arvioida, koska kuten todettiin, malli ei anna paljoakaan teknisiä arviointi- ja mittausratkaisuja. Analyysin kohteena on niin ollen järkevä pitää BSC:n laajempia sovellusongelmia ja herkkyystekijöitä. BSC-malli on kokonaisuudessaan herkkä suhteessa johonkin toiseen malliin. Tässä mielessä herkkyystekijä on sen vahva sitoutuminen yksinkertaistettuun tavoite-keinoajatteluun. Se on erityinen herkkyystekijä julkisorganisaatioissa, jossa nimenomaan tavoitteiden monitulkintaisuus (vrt. jatkossa) aiheuttaa erityispiirteensä manageriaalisen johtamismallin soveltamiselle (esim. ns. NPM) sekä tuloksellisuuden ja tehokkuuden edistämiseksi. Herkkyys ilmenee siinä miten tavoite-keinoketjut onnistutaan tuomaan indikaattoreiden tasolle, luomaan uskottava kausaaliketju visioista ja tavoitteista toiminnallisiin operaatioihin. Toisaalta samoin on luotettava ja oletettava, että neljän edellä mainitun arviointidimension välillä toimii kausaalinen yhteys erilaisissa organisaatiokonteksteissa. Kokonaan toinen asia on se, että BSC-prosessia voidaan käyttää uusien tavoitteiden ja preferenssien ideoinnissa. Mallin herkkyys ei suinkaan tarkoita sitä, että se olisi käyttökelvoton. Sen sijaan riskitekijät on järkevä pitää mielessä, minkä lisäksi mallin innovatiivisia sovellustapoja on syytä pyrkiä kehittämään kaiken aikaa.

Tasapainotetulla mittaristolla luotu informaatio. Tasapainotettu mittaristo pyrkii luomaan näkemyksen tasapainotetusta tuloksellisuudesta, mittaamisesta ja sen johtamisesta. On tietysti pohdittava mitä tasapainottaminen tarkoittaa tiedon sisältönä ja mitä sillä tavoitellaan. On edelleen hyvä muistaa tarina, joka liittyy BSC-mallin kehityshistoriaan. Yhdysvaltalaisessa shareholder value -orientoituneessa ympäristössä tasapainottamiselle on tietty kysyntä. Tarvitaan siis muutakin tuloksellisuusinformaatiota kuin ROI/ROCE-informaatiota. Tasapainotettu silloin tasapainottaa dimensioiden suhteen. (Vakkuri 2000). Toisaalta tasapainottamisella suomalaisessa ympäristössä ei ole aivan samanlaista kaikua kuin rapakon takana. Mutta siinä eräs oleellinen huomio onkin. BSC ei valtaa alaa suomalaisessa kontekstissa siksi, että täällä olisi erityistä tarvetta mittaristojen ”tasapainottamiselle”, vaan itse asiassa siksi, että argumentti menee helpommin läpi, koska ”tasapainottamisen” idea ymmärretään paremmin. Näin ollen uuden arviointimallin kysyntä organisaatioissa on usein vanhojen tuttuja asioiden toistamista ja uudelleen paketoimista, ei niinkään uusien ja mullistavien ideoiden omaksumista organisaation käytänteisiin. (vrt. DiMaggio & Powell 1983.)

Tuloksellisuusinformaatio: informaation soveltamisen ja käytön näkökulma

Tässä luvussa tarkastellaan tuloksellisuusinformaation käytön ongelmaa kahden erilaisen lähestymistavan valossa. Ensimmäistä kutsutaan rationaalisen valinnan lähestymistavaksi ja toista kutsutaan tuloksellisuusinformaation monitulkintaisuuden malliksi, jotka määritellään jatkossa.

Rationaalisen valinnan malli ja tuloksellisuusinformaation käyttö

Rationaalisen valinnan (rational choice) lähestymistavan esitteleminen on kaksijakoinen tehtävä. Se on sekä ilmeisen helppo, mutta samalla äärimmäisen haastava. Helppous johtuu siitä, että varsin suuri

osa nykyistä organisaatioita, poliittis-hallinnollisia järjestelmiä, taloutta ja laskentatointoa koskevasta tutkimusperinteestä ammentaa elinvoimansa rationaalisen valinnan ajattelumalleista. Myös merkittävä osa organisaatioiden ja toiminnallisten järjestelmien kehittämisajattelua vannoo ajattelumallin nimiin. Haastavuus liittyy juuri samaan asiaan. Näyttää nimittäin siltä, että organisaatiot ja ihmiset eivät tunnista ajattelumallin vahvuuksia ja heikkouksia, koska ajattelumallin implikaatiot näyttävät petollisen itsestäänselviltä.

Mitä sitten tarkoitetaan rationaalisen valinnan ajattelumallilla? Kiteytetään ajattelumallin keskeiset piirteet muutamaaan tekijään (Ks. laajemmin Simon 1982; Cyert & March 1963; March 1994.)

1. Päätökset organisaatioissa ja yhteiskunnassa tehdään seurauslogiikkaa noudattaen. Toimintatavat perustuvat odotuksiin nykyisten toimien tulevaisuuden vaikutuksista.

2. Mallin mukaan rationaaliset valinnat pohjautuvat neljään kysymykseen, joihin rationaalisen valinnan malli antaa omat vastauksensa.

- Mitkä ovat toiminnan vaihtoehdot? Mitä on mahdollista tehdä?
- Mitkä ovat odotukset? Mitä seurauksia eri vaihtoehdot tuottavat?
- Mitkä ovat preferenssit? Miten arvokkaina nähdään eri vaihtoehtojen seuraamukset?
- Mitkä ovat valinnan säännöt? Miten valinta toteutetaan eri vaihtoehtojen välillä?

3. Talouden informaation tuottamisessa ja käytössä rationaaliset valinnat perustuvat kahteen olettamukseen: olettamukseen siitä että tiedetään – tietyllä todennäköisyydellä – tulevaisuudessa toteutuvat maailmantilat sekä siihen, että tiedetään tulevaisuuden preferenssit, joiden puitteissa tehtyjä päätöksiä arvioidaan.

4. Informaation epätäydellisyydet ovat keskeinen rationaalisia valintoja vaikeuttava tekijä. Informaation lisäämisen oletetaan edesauttavan rationaalisten päätösten toteuttamista.

Edellä mainittu lista näyttää kieltämättä tutulta. Moni toteuttaa mallia, tietoisesti tai tiedostamattomasti, omassa työssään. Strategisen johtamisen kehittäminen, niukkojen resurssien allokointi, riskien hallinta, investointilaskelmat ja -analyysit, ohjelmien, projektien ja

organisaatioiden evaluaatio ovat esimerkkejä sosiaalisen toiminnan alueista, joissa on mahdollista nähdä edellä esitetyn ajattelumallin sovellutuksia. Tarkastustoiminnan kehittämisen alueella ajattelumallin sovelluksia voidaan kuvata kahden kansainvälisen esimerkin avulla. Seuraava lainaus yhdysvaltalaisen GAO:n Government Auditing Standards manuaalista valaisee ajattelua (Government Auditing Standards 1999):

”The need for accountability has caused a demand for more information about government programs and services. Public officials, legislators, and citizens want and need to know whether government funds are handled properly and in compliance with laws and regulations. They want and need to know whether government organizations, programs, and services are achieving their purposes and whether those organizations, programs, and services are operating economically and efficiently”. (Government Auditing Standards 1999, 1.11)

Samankaltainen lähestymistapa on esillä INTOSAI:n julkisen talouden tarkastusstandardeissa, jossa yhtenä peruspostulaattina mainitaan informaation käytön näkökulma. (INTOSAI, Chapter I):

”Development of adequate information, control, evaluation and reporting systems within the government will facilitate the accountability process. Management is responsible for correctness and sufficiency of the form and content of the financial reports and other information”.

Lisäinformaatio parantaa ja tehostaa päätöksiä ja mielipiteiden muodostamista julkisten palveluiden tuloksellisuudesta. Sitä myös tarvitaan, halutaan ja siksi tuotetaan. Erityisesti INTOSAI:n vaikuttimien kautta ajattelumalli on siirtynyt myös suomalaiseen tilintarkastuksen kehittämisajatteluun, minkä voi havaita valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusmanuaalista (VTV 1999, 1).

On hyvä pohtia, millaisia ovat ne tilanne-, organisaatio- ja yhteisökohtaiset rationaliteetit, joiden puitteissa tuloksellisuusinformaatiota hyödynnetään ja käytetään ja jotka voivat haastaa edellä kuvattuja ajattelumalleja? Otetaan kaksi esimerkkiä (March 1987). ”Älä maksa liian paljon huonosta informaatiosta” sisältää viisauden proseduraalisen rationaalisuuden näkökulmasta. Informaation saatavuuden kustannus-

ten tulisi olla edullisessa suhteessa informaatiosta aikaansaataviin hyötyihin. Tarkastus- ja arviointitoiminta itsessään on altistettava edullisuusanalyysille (Vakkuri 1998). Uskottavuuden näkökulmasta on vaikea perustella tarkastustoimintaa, jolla aikaansaataava informaatio-arvo on mitätön suhteessa aiheutuviin kustannuksiin (ja haittoihin) (vrt. VTV 1999, 22–23).

Toisaalta samaan ajatteluun liittyy myös toinen näkökohta: ”älä kysy kysymystä, mikäli jo tiedät vastauksen”.² Tarkasteltaessa tuloksellisuusinformaation käytön tai käyttämättä jättämisen perusteita ”oikeiden” kysymysten ongelma on usein selitys sille, miksi joidenkin mielestä relevantti informaatio ei koskaan saavuta niitä prosesseja, joita sen oli tarkoitus tukea. Oikeat ja relevantit kysymykset tarkoittavat joskus eri asioita tarkastajalle ja tarkastettavalle, evaluaattorille ja evaluaation kohteelle. On luonnollista, että oikeiden kysymysten asettaminen ei määräydy pelkästään organisaatio- tai taloudellisesta rationaliteetista käsin. Kysymysten asettamisen mekanismit ja prosessit kytkeytyvät yhä enemmän nyky-yhteiskunnan mekanismeihin, muun muassa median merkittävään rooliin kysymysten asettamisen prosesseissa. Lopuksi, mitä sitten tarkoittaa se, että ”tiedät vastauksen”. Oppimisen tutkimus kertoo meille, että vastauksen voi ”tietää”, mutta sitä ei välttämättä ”ymmärrä” tai kykene muuttamaan toiminnaksi (Niiniluoto 1996; Pfeffer & Sutton 1999). Tähän itse asiassa perustuu muun muassa hiljaisen tiedon merkitys organisaatioissa (Polanyi 1966). Edelleen yllättävän monet asiat yhteiskunnassa ja sen poliittisessa elämässä toistuvat toistumistaan ilman erityisiä selitysmalleja. Taustalla voi olla esimerkiksi polkuriippuvuuden ajatus, se että nykyisiä valintamahdollisuuksia on sidottu aiemmillä valinnoilla (Stermann & Wittenberg 1999), tilannekohtaiset rationaliteetit tai oppimisen ongelmat (March 1999). Joka tapauksessa tällaiset kysymykset ovat oikeita kysymyksiä eri ajanjaksoina yhä uudestaan ja uudestaan.

2. Ajattelutavan taustalla on nähtävissä pragmatistinen tietokäsitys, eli se miksi tietoa tuotetaan ja miksi sitä käytetään palvelee jotain välinearvoa. Ei ole ”tehokasta” kysyä kysymystä, jos tiedät jo vastauksen tai jos vastauksella ei ole vaikutusta ”konkreettiseen” toimintaan (Peirce 1966).

Monitulkintaisuuden malli tuloksellisuusinformaation käytössä

Monitulkintaisuuden (ambiguity) mallissa organisaatiotaloutta koskevia olettamuksia väljennetään huomattavasti suhteessa rationaalisen valinnan malliin. Mallin keskeinen idea on siinä, että koska ihmisten, organisaatioiden ja organisaatiotalouden toiminta ei kaikilta osin näytä mukailevan rationaalisen valinnan mallia, voidaan kysyä millaisten mekanismien mukaisesti toiminta sitten toteutuu. Kun rationaalisen valinnan mallissa merkittävänä olettamuksena on toimijoiden pyrkimys ja myös kyky toimia optimaalisesti erilaisissa olosuhteissa, monitulkintaisuuden malli olettaa, että toimijat ovat intentioissaan rationaalisia, mutta toimissaan ja päätöksissään vain vaillinaisesti. Perusteina tälle on päätöksentekijöiden rajoitettu rationaalisuus, kognitiiviset ja informaationaaliset rajoitteet (Simon 1979) samoin kuin kollektiivinen yhteistoimintaan kytkeytyvä rajoitettu rationaalisuus (esim. Arrow 1966).³

Informaatorajoitteet käsittävät yleisesti neljä elenenttiä. Ensimmäinen on *huomion kiinnittämisen* ongelmat. Päätöstilanteissa kaikkien muuttujien huomioiminen on mahdotonta. Huomion kiinnittämisen mahdollisuudet oikeisiin kysymyksiin ja asioihin ovat aina rajoitetut. Toiseksi, ihmisten ja organisaatioiden *muisti* on vajavainen. Asioiden rekisteröinti on myös puutteellinen. Kolmanneksi, inhimillinen *hahmottaminen* sisältää omat ongelmansa. Moniulotteisten päätöstilanteiden syntetisointi samoin kuin kausaalisuhteiden rakentaminen on inhimillisen kapasiteetin kannalta puutteellista. Edelleen on *kommunikaation* ongelmat. Informaatio ei aina välity muo-

3. Monitulkintaisuuden malli, niin kuin se tässä artikkelissa jäsennetään, on laajempi kuin rajoitetun rationaalisuuden ajattelumalli. Rajoitetun rationaalisuuden mallin alkulähteet kumpuavat 2. maailmansodan jälkeisen päätöksentekoteorian kriittikistä (Simon 1991). Vaikkakin mallin lähtökohdat laajenivat varsin nopeasti omiksi erillisiksi tutkimusohjelmikseen, se oli olemassaolevan paradigman teoreettis-metodologista kriittikkä. Sittemmin monitulkintaisuuden malli on laajentanut alkuperäisiä ajatuksia huomattavasti ulottaen tutkimuksen erilaisiin organisaatioita, niiden taloutta ja päätöksentekoprosesseja koskeviin teemoihin. Tämä tutkimusalue sisältää kuitenkin huomattavan määrän ainesta, jonka kategorisointi rajoitetun rationaalisuuden ajattelumallin alle ei kiinnittäisi riittävää huomiota monitulkintaisuuden eri dimensioihin ja sen näkymiseen tutkimuksen perinteessä.

dossa, joka palvelisi parasta mahdollista päätöksentekoa. Erilaisista syistä informaatio ei aina edes välity, mikä on sinällään yksi ”tietoyhteiskunnan” paradokseista. Monitulkintaisuus viittaa siis kaikkiaan olettamukseen monitulkintaisesta todellisuudesta, ympäristöstä sekä päätöspersistoista ja päätösten vaikutuksista. Asiat ja tilanteet ovat useissa käytännön tilanteissa epäselviä ja informaatio tai lisäinformaatio (”määränä”) ei välttämättä paranna päätöstä tai toiminnan tuloksellisuutta. Tilanteiden ratkaisemiseen ei ole yhtä ainoaa viisasten kiveä.

Kytetään nyt tarkasteluun tuloksellisuusinformaation käyttöä jäsentämällä sitä monitulkintaisuuden mallin valossa. Tuloksellisuusinformaation monitulkintaisuus ei liity vain informaatioon sinänsä (vrt. informaation tuottamisen perspektiivi), vaan myös siihen miten kyseinen informaatio palvelee ja miten se otetaan käyttöön organisaatioiden käytänteissä. Tässä mielessä monitulkintaisuutta voidaan jäsentää neljän lajin kautta: toiminnan preferenssien, menestyksen, informaation relevanssin ja merkityksen monitulkintaisuutena. (March 1987, 155–161). Käsitellään kutakin seuraavassa lyhyesti.

Preferenssien monitulkintaisuus haastaa ajattelutavan, jossa preferenssit ovat annetut ja ajallisesti muuttumattomat. Valintojen tekemisen preferenssit rakennetaan monesti vasta jälkikäteen. Joskus siis rationalisoidaan jälkikäteen miksi on tehty niin kuin on tehty. Tuloksellisuusinformaation käytön kannalta preferenssien ongelmaan on tärkeä kiinnittää huomiota. Arvioinnin ja tarkastuksen sellaisilla osaluilla (tietyyssä määrin poisluettuna puhdas ”vastaavuustarkastus” (compliance auditing)) joissa evaluoiva, arvottava elementti on läsnä, on pohdittava arvottamisen preferenssitaustoja. Näin on esimerkiksi niin sanotun jälkikäteisarvioinnin (ex post -evaluaatio) tapauksessa. Esimerkkinä toimii hallinnonuudistuksen arviointi tai tarkastuslautakunnan toteuttama tavoitteiden toteutumisen arviointi kuntasektorilla. Mitkä ovat ne preferenssit, jotka eri ajankohtina määrittävät, onko toiminta, uudistus tai ohjelma tuloksellinen ja vaikuttava? Päädyimme kahteen ongelmaan. Ensiksi, päätöksentekijöiden ja organisaatioiden näkökulmasta kyseessä on arvaus. Jos toiminta kohdistuu pitkälle tulevaisuuteen, arvauksella pyritään ennakoimaan niitä preferenssejä, jotka vallitsevat toiminnan arviointitietokellällä. Toiseksi, arvioin-

nin tekijä ei välttämättä tiedä milllaisen preferenssirakenteen valossa tietyt valinnat on tehty. Hän arvottaa toimintaa kriteerien perusteella, jotka heijastelevat arviointihetken arvoilmastoa ja tehokkuusrationaliteetteja. (Johnsen ym. 2001).

Menestyksen monitulkintaisuudella tarkoitan ilmiötä, jonka mukaan ihmisten ja organisaatioiden menestys riippuu siitä miten menestystä halutaan osoittaa ja mitkä ovat menestyksen kriteerit. Tämä näkökulma johdattaa tarkastelemaan ennen muuta sitä moninaisuutta, jolla organisaatio, toiminto tai johtaja pystyy todentamaan olleensa menestyksellinen, tulokseltaan hyvä tai vähintäänkin ”riittävä”. Niin kuin tiedetään, tuloksen indikaattorit ovat monissa organisaatiokonteksteissa herkkiä niiden taustaolettamuksille (Vakkuri 1998). Esimerkiksi parhaiden käytäntöjen malli on julkisen sektorin toiminnoissa herkkä kolmelle asialle. Ensiksi, mikä on se joukko, otos josta parhaita käytäntöjä etsitään? Organisaatio tai käytäntö voidaan havaita menestyksekkääksi, parhaaksi, mutta sille soveltumattomassa (tai edullisessa) viite-ryhmässä. Toiseksi, mitkä ovat menestyksen dimensiot, joiden kautta organisaatioita tai käytäntöjä arvioidaan? Kolmanneksi, mikä on se informaatioperusta, jonka kautta menestystä pyritään indikoimaan?

Toisaalta on hyvä pitää mielessä myös se dynamiikka, joka liittyy menestyksen monitulkintaisuuteen. Vaikka tiedetään, että arvioinnin ja mittauksen välineistö on puutteellinen kaikissa organisaatiokonteksteissa, niitä joudutaan kuitenkin soveltamaan. Kun niitä sovelletaan systemaattisesti, organisaatiot oppivat mukauttamaan toimintaansa mittareita myötäillen. Tämä tuottaa luonnollisesti myös dysfunktionaalista käyttäytymistä, joka ei aina edesauta asetettujen tavoitteiden toteutumista. Päinvastoin mittauksen dynamiikka voi jopa haitata tavoitteiden saavuttamista. Esimerkiksi vanhustenhuollon organisaatiot voivat harjoittaa dysfunktionaalista representaation politiikkaa pyrkien vaikuttamaan toimillaan niitä arvioivaan mittausjärjestelmään niin että sekä luotettava tulostmittaus ja vanhustenhuolto kärsivät. Toisaalta vanhustenhuollon organisaatioilla on mahdollista toimia omien pelirationaliteettiensa mukaan niin että vaikuttamalla muiden organisaatioiden toimintaan, asiakkaan asemaan tai yleiseen julkiseen keskusteluun se voi parantaa menestystään tuloksellisuus-

informaation mielessä. Organisaatiot voivat siis näyttää menestystä eri tavoin. Tämän dynamiikan ymmärtäminen on eräs keskeisistä puutteista, joka leimaa nykyistä tuloksellisuuden mittaussajattelua ja itse asiassa koko laskentajärjestelmän kehittämisajattelua. (vrt. laajemmin Giddens 1979.)

Tuloksellisuusinformaation relevanssi on organisaatioille **monitulkintainen**. Organisaatiot keräävät ja työstävät usein informaatiota, jonka relevanssi tehtäville päätöksille ja toimintapolitiikoille on epäselvä. Otetaan esimerkiksi vaikkapa yliopistojen tuloksellisuusarviointi, jossa yliopistoissa kerätään ja kootaan informaatiota palvelemaan yliopiston sisäisiä, tieteenalakohtaisia, koulutusalaakohtaisia, valtakunnallisia ja kansainvälisiä arviointoja. Hyvin usein kriteerit yksittäisissä evaluaatioissa ovat erilaiset. Samankin (esim. sisäisen) evaluaation informaatioperusta voi vaihtua eri ajankohtina. Niin ollen tuloksellisuusinformaation relevanssi ei välttämättä ole johdonmukainen eri evaluaatioissa. Lisäksi ulkoisten ja sisäisten tuloksellisuusarviointien informaatioperusta voi olla hyvinkin erilainen. Tämähän on tuttu keskustelu yliopistoissa, jossa yksiköiden kritiikki kohdistuu usein siihen, että ne eivät pidä relevanttina informaatiota, jota ne joutuvat keräämään ulkoisia arviointoja varten. Toisaalta informaatiota, jota yksiköt itse pitävät relevanttina, ei koota ja käytetä. Tähän liittyy kaksi argumenttia. Ensiksi, muistaen menestyksen monitulkintaisuuden näkökulman on luonnollista, että yksiköt voivat kritisoida arviointia, jossa ne eivät ole menestyneet tai varovat altistumasta evaluaatiolle, jossa ne eivät usko menestyvänsä. Toiseksi, ajattelulle löytyy myös tukea, koska erään tutkimuksen mukaan havaintojen lukumäärän kasvattaminen ei ole se, mihin organisaatiot systemaattisesti pyrkisivät (Einhorn & Hogarth 1978). Tämän sijaan ne pyrkivät parantamaan olemassaolevan informaatioaineksen luotettavuutta. Ei siis hankita lisää informaatiota, vaan pyritään varmistamaan jo olemassaolevan informaation laatutaso. Kaikkiaan tuloksellisuusinformaation relevanssi voi siis olla monitulkintainen suhteessa erilaisiin ajankohtiin ja suhteessa asetettuihin tavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen tarkoitettuihin keinoihin.

Tuloksellisuusinformaation merkitys organisaatiolle on **monitulkintainen**. Informaation kokoaminen, systemaattinen kerääminen palvelee joskus jotain muuta primääritarkoitusta kuin rationaalisempien valintojen toteuttamista (Meyer & Rowan 1977). Organisaatiot voivat kerätä informaatiota signalloidakseen prosessiensa uskottavuutta. Mitä laajemmat informaatiojärjestelmät, sitä uskottavammalta organisaation toiminta näyttää ja sitä vakuuttavampi organisaation johtaja tai johtajisto on. Toisaalta monien julkista vallankäyttöä omaavien päätösten informaatioperustaa kasvatetaan monesti myös, koska halutaan symboloida osallistumisen aspektia. Lisäinformaatio ei välttämättä lisää informaatioarvoa, mutta vahvistaa kansalaisosallistumisen symboliikka-aspektia. Laajemminkin nykyisen ”doktriinin” valossa signaalit ja symbolit ovat nousseet mitä merkittävämpään asemaan. Markkinoiden toiminnassa uskottavuus, symboliset eleet, johtajavaihdokset, irtisanomiset ja niin edelleen vastaavat myös merkityksen monitulkintaisuuden ongelmaan, ei aina tehokkaampien ja optimaalisempien ratkaisujen tekemiseen. Tuloksellisuusinformaatiota käytetään siis myös uskottavien ja johdonmukaisten tarinoiden rakentamiseen siitä, että instituutio on uskottava toimija yhteiskunnassa, jonka säilymistä ei ole järkevä asettaa kyseenalaiseksi. Säilyminenhän on eräs instituutioiden pitkän aikavälin menestyksen kriteeri.

Päätelmät: oppi julkisen sektorin tarkastus- ja arviointitoiminnalle

Artikkeli on tarkastellut organisaation tuloksellisuusinformaatiota, sen tuottamista, tuottamisen metodologioita ja informaation käyttöä. Tarkastelu on perustunut ajatukselle, jossa tarkastuksen ja arvioinnin merkitys ulottuu laajemmalle kuin vain arvioinnin kohteita koskevan informaation tuottamiseen. Informaation merkitys sen käyttäjille on osa sitä lisäarvoa, jota tarkastuksen ja arvioinnin informaatiolla on mahdollista saada aikaan. Siksi on tärkeä ymmärtää myös niitä monipuolisia rationaliteetteja, joita tuloksellisuusinformaation käyttöön ja sen dynamiikkaan kytkeytyy. Informaatiopalvelujen tuottajille tarkoitetut laatustandardit, muun muassa hyvän tilintarkastustavan mal-

lit, tarvitsevat rinnalleen jäsentyneitä viitekehyksiä siitä, miten tarkastustoiminnan laatu näyttäytyy arvioinnin kohteen toiminnan tuloksellisuudessa. Tai sitten miten tai miksi se ei näyttäydy. Tämän tulisi olla oleellinen osa tarkastuksen ja arvioinnin lisäarvoa koskevaa keskustelua.

Tuloksellisuusinformaation tuottamisen ”mustan laatikon ongelma”, so. käsitteellisten ja analyyttisten mallien ominaispiirteiden, olettamusten ja rajoitteiden jäsentäminen aiheuttaa erityisiä vaateita tarkastus- ja evaluaatiotoiminnan kehittämiseksi. Ohjausjärjestelmä, joka lepää tulosperusteisuuden ja sitä tukevan arvioinnin varassa, ei voi jättää huomioimatta menetelmällisen osaamisen aluetta. Suomalainen tulosohtausjärjestelmä on kehittynyt pienin askelin kohti muotoa, jossa yhä enemmän tukeudutaan uhrausten ja vastikkeiden analyysiin, kysymykseen siitä mitä uhratuilla pääomilla saadaan aikaan. Paradoksaalista tietysti olisikin ellei näin olisi. Sitähän tulosohtausjärjestelmällä on pyritty saamaan aikaan. Kuitenkin tulosohtausjärjestelmän vivahteet ja kerrannaisvaikutukset arvioinnin ja tarkastuksen alueella jäävät usein liian vähälle huomiolle. On perusteltua väittää, että tarvitaan kipeästi vahvaa tuloksen arvioinnin, osoittamisen ja mittaamisen metodologista ja menetelmällistä osaamista. Eikä ole itse asiassa yhtä ainoaa tahoaa, organisaatiota, hallinnonala tai toimialaa, jossa tätä tarvittaisiin. Tarve on laaja-alainen ja yhteinen monella osa-alueella. Elo mallien maailmassa edellyttää mallien rakentajilta ja niiden käyttäjiltä vankkaa asiantuntemusta. Tämä artikkeli on pyrkinyt osaltaan vastaamaan tähän haasteeseen.

Tuloksellisuusinformaation käyttöä organisaatioissa jäsennettiin rationaalisen valinnan ja monitulkintaisuuden mallin valossa. Kummallakin mallilla on oma taustansa, perusteensa, käyttöalueensa ja kannattajansakin. Tarkastelun perusteella voidaan todeta, että on tärkeä ymmärtää perusteita, joilla informaatiota kerätään, otetaan käyttöön ja muunnetaan tekemiseksi organisaatioissa. Tuloksellisuusinformaation tapauksessa tämä saa lukuisia erilaisia muotoja. Joskus lisäinformaatio palvelee rationaalisempaa päätöksentekoa, joskus sillä viestitetään kykyä huomioida asiakkaat, sidosryhmät tai kansalaiset, joskus informaatiolla symboloidaan organisaation kykyä hallita oleellisia tietoresursseja ja joskus informaatio poistaa toimijoiden epävar-

Lähteet

- Ahonen, Pertti & Salminen, Ari (1997). *Metamorphosis of the Administrative Welfare State. From Depoliticisation to Political Rationality*. Berlin: Peter Lang.
- Aisbitt, Sally & Nobes, Christopher (2000). The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations. *Accounting and Business Research*, Vol. 31, No. 2, pp. 83–90.
- Arrow Kenneth (1966). *Social Choice and Individual Values*. 2. painos. London: John Wiley & Sons.
- Barzelay, Michael (1996). *Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions*. Teoksessa OECD (toim.): *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. Paris: OECD, 1996.
- Carter, Neil & Klein, Rudolf & Day, Patricia (1992). *How Organisations Measure Success. The Use of Performance Indicators in Government*. London: Routledge.
- Chelimsky, Eleanor (1997). The Coming Transformations of Evaluations. Teoksessa Chelimsky, Eleanor & Shadish William R. (toim.). *Evaluation for the 21st Century. A Handbook*. Thousand Oaks: Sage.
- Cyert, Richard M. & March, James G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*. New Jersey: Prentice-Hall.
- DiMaggio, Paul J. & Powell, Walter W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, s. 147–160.
- Einhorn, H. & Hogarth, R. (1978). Confidence in Judgment: Persistence in the Illusion of Validity. *Psychological Review*, 85, s. 395–416.
- EIPA (2001). European Institute of Public Administration, Common Assessment Framework. [www-dokumentti: http://www.eipa.nl/CAF](http://www.eipa.nl/CAF). Käytetty 15.8.2001.
- Government Auditing Standards (1999). [www-dokumentti: http://www.gao.gov/govaud/yhbhtml](http://www.gao.gov/govaud/yhbhtml). Käytetty 10.8.2001
- Giddens, Anthony (1979). *Central Problems in Social Theory. Action, Structure and Contradiction in Social Analysis*. London: MacMillan Press.
- Ijiri, Yuji (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota: American Accounting Association.
- INTOSAI (1995). *Auditing Standards*. Issued by the Auditing Standards Committee in 1992, as amended in 1995. [www-dokumentti: http://www.intosai.org/3_AUDSTe.html](http://www.intosai.org/3_AUDSTe.html). Käytetty 10.8.2001
- Hallinto (2001). Yhteinen arviointimalli. CAF, The Common Assessment Framework. *Hallinto-lehti* 3/2001, s. 1–12.
- Horngren, Charles T. & Harrison, Walter T. Jr. & Robinson, Michael A. (1994). *Principles of Financial and Management Accounting*. Englewood Cliffs (NJ): Prentice Hall.
- Johnsen, Aage & Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2001). *Performance Auditing in Local Government. An Exploratory Study of Perceived Efficiency of municipal Value for Money auditing in Finland and Norway*. Julkaistaan, *European Accounting Review*.

- Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard University Press.
- Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (2000). Having Trouble with Your Strategy. Then Map It. *Harvard Business Review*, September-October, s. 167–176.
- Knudsen, Christian (1993). Equilibrium, Perfect Rationality and the Problem of Self-Reference in Economics. Teoksessa (toim.) Mäki, Uskali & Gustafsson, Bo & Knudsen, Christian (eds.): *Rationality, Institutions and Economic Methodology*, New York: Routledge.
- Lapsley, Irvine & Mitchell, Falconer (toim.) (1996). *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*. London: Paul Chapman.
- Lemola, Tarmo (toim.) (2000). *Näkökulmia teknologiaan*. Helsinki: Gaudeamus.
- Lumijärvi, Ismo (1999). *Tasapainotetun mittariston malli ja kunta-alan tuloksellisuusarviointi*. Helsinki: Työturvallisuuskeskus.
- March, James G. (1987). Ambiguity and Accounting: The Elusive Link Between Information and Decision Making. *Accounting, Organizations and Society*, 12, s. 153–168.
- March, James G. (1994). *A Primer on Decision Making. How Decisions Happen*. New York: The Free Press.
- March, James G. (1999). *The Pursuit of Organizational Intelligence*. Malden, Massachusetts: Blackwell.
- Mauldin, Elaine G. & Ruchala, Linda V. (1999). Towards a Meta-Theory of Accounting Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, s. 317–331.
- Mayston, David (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, No. 3, s. 83–96.
- Meyer, John W. & Rowan, Brian: Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, 1977, s. 340–363.
- Mingers, John & Brocklesby, John: Multimethodology: Towards a Framework for Mixing Methodologies. *OMEGA: International Journal of Management Science*, Vol. 25, No. 5, 1997, s. 489–509.
- Mintzberg, Henry (1989). *Mintzberg on Management. Inside Our Strange World of Organizations*. New York: Free Press.
- Määttä, Seppo & Ojala, Timo (1999). *Tasapainoisen onnistumisen haaste. Johtaminen julkisella sektorilla ja Balanced Scorecard*. Helsinki: Hallinnon kehittämisskeskus, Edita.
- Niiniluoto, Ilkka (1996). *Informaatio, tieto ja yhteiskunta. Filosofinen käsiteanalyysi*. Helsinki: Edita.
- Olve, Nils-Göran & Roy, Jan & Wetter, Magnus (1999). *Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*. New York: John Wiley & Sons.
- Orlikowski, Wanda J. (1992). The Duality of Technology: Rethinking the Concept of Technology in Organizations. *Organization Science*, Vol. 3, No. 3, s. 398–426.
- Peirce, Charles (1966). *Collected Papers of Charles Sanders Peirce*. Edited by Arthur W. Burks. Volume VII (Science and Philosophy) and Volume VIII (Reviews, Correspondence and Bibliography). Cambridge (MA): The Belknap Press of Harvard University Press.

- Pfeffer, Jeffrey & Sutton, Robert I. (1999). *The Knowing-Doing Gap. How Smart Companies Turn Knowledge into Action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Polanyi, Michael (1966). *The Tacit Dimension*. New York: Doubleday.
- Pollitt, Christopher & Girre, Xavier & Lonsdale, Jeremy & Mul, Robert & Summa, Hilkka & Waerness, Marit (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford University Press.
- Power, Michael (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Simon, Herbert A. (1979). Rationality as Process and as Product of Thought. *American Economic Review* vol. 68, No. 2, s. 1–16.
- Simon, Herbert A. (1982). *Päätöksenteko ja hallinto*. Espoo: Weilin & Göös.
- Simon, Herbert A. (1991). *Models of My Life*. Basic Books.
- Staw, Barry M. & Epstein, Lisa D. (2000). What Bandwagons Bring: Effects of Popular Management Techniques on Corporate Performance, Reputation, and CEO Pay. *Administrative Science Quarterly*, 45, s. 523–556.
- Sterman, John D. & Wittenberg, Jason (1999). Path Dependence, Competition and Succession in the Dynamics of Scientific Revolution. *Organization Science*, Vol. 10, No. 3, s. 322–341.
- Vakkuri, Jarmo (1998). Tehokkuuden rajoilla. Data Envelopment Analysis -menetelmä tulostamissa, esimerkkinä yliopistojen ainelaitokset. *Acta Universitatis Tamperensis*, Vol. 635.
- Vakkuri, Jarmo (2000). Uusi asia? Näkökulmia organisaatiotalouden arviointiin tietotaloudessa. *Hallinnon tutkimus* 2/2000, s. 202–207.
- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (1998). Risks in Value for Money-related Performance Measurement. In: Hondeghe, Annie & European Group of Public Administration (ed.): *Ethics and Accountability in a Context of Governance and New Public Management*. IOS Press.
- Vehmanen, Petri (1979). Mittaamisen teorian soveltuvuudesta taseanalyysin teoriaksi. Tampere: Tampereen yliopisto.
- VTV (1999). *Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus. Sisältö ja periaatteet*. Helsinki: Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tilintarkastusjulkaisu 1999.

Lasse Oulasvirta

Valtion kirjanpituudistus ja tiliviraston tilinpäätöslaskelmat¹

Artikkelin tarkoitus

Valtion budjettitalouden taloushallinnossa siirryttiin vuoden 1998 alusta monenkertaiseen kirjanpitoon, jossa perinteisen hallinnollisen kirjanpidon rinnalle tuli liikekirjanpito ja uusi ulkoinen tilinpäätösetelma. Artikkelin tarkoituksena on lyhyesti esitellä kirjanpituudistuksen tavoitteet ja arvioida virastojen uudistettua tilinpäätösetelmaa. Näkökulmana on liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien ja raporttien sisältämän tiedon hyödyllisyys valtion tilivirastokontekstissa.

Ulkaisen kirjanpidon uusien tilinpäätöslaskelmien merkitystä pohditaan tiliviraston, valtion taloushallinnon kokonaisuudesta vastaavan VM:n ja valtioneuvoston sekä erilaisten sidosryhmien, mm. henkilöstön ja asiakkaiden kannalta. Johdantona käydään läpi yleisempää kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kehitystä.

Kirjanpidon tarkoitus ja viimeaikainen kehitys

Kirjanpidolla ja laskentatoimella on useita tarkoituksia, joita voidaan painottaa tilanteesta ja tarkastelijasta riippuen eri tavoin. Laskentatoimesta ei ole kehitetty vain yhtä teoriaa, vaan useita teoreettisia lähestymistapoja, joissa laskentatoimen ja kirjanpidon tehtävät nähdään eri tavoin (ks. esim. Hendriksen 1977, 2–25).

1. Artikkelia ovat kommentoineet Jukka Nummikoski ja Jarmo Vakkuri.

Traditionaalinen näkemys pitää tilivelvollisuutta laskentatoimen perustana. Rekistereitä ei pidetä niinkään siksi, että rekisterin pitäjä saisi omiin päätöksentekotarpeisiinsa hyödyllistä tietoa, vaan ensisijaisesti siksi, että rekisteröinti antaa tietopohjan sille, jonka varoja tilivelvollinen käyttää. Agentti on tilivelvollinen päämiehelleen jokaisesta transaktiosta. Tähän liittyvä raportointivelvollisuus on laskentatoimen historiallinen perusta (Ijiri 1975, 32). Tase antaa kuvan agentin vastuulla olevien varojen tilasta, yrityksen varallisuudesta ja tuloslaskelma tässä varallisuudessa tapahtuneesta muutoksesta (Falkman 1997, 56).

Tilivelvollisuutta päämiehelle ei tarvitse rajoittaa tapahtuneisiin transaktioihin, vaan se voidaan ulottaa myös yrityksen tulevaisuutta koskeviin suunnitelmiin ja sitoumuksiin. Tätä kuvastaa esimerkiksi yritysten julkiset katsaukset yrityksen lähiajan suunnitelmista ja taloudellisista näkymistä (Ijiri 1975, 33).

Kirjanpidon ja tilinpäätösraporttien hyödyllisyyttä raporttien käyttäjien rationaalisen päätöksenteon kannalta korostavan lähestymistavan mukaan raportointitapa tulisi valita sen mukaan, miten käytännöllistä ja hyödyllistä se on käyttäjilleen (johto, omistajat, muut raporttien hyväksikäyttäjät). Käyttäjistä voidaan erityisesti korostaa omistajien ja sijoittajien tietotarpeita. Raporttien käyttäjiä korostavassa lähestymistavassa kirjanpitoa halutaan kehittää tiedon hyödynnettävyyden näkökulmasta eikä jostakin absoluuttisen totuuden etsimisen näkökulmasta. Tärkeää tietoa saadaan yrityslaskennan omista käytännöistä, koska laskentatoimen harjoittajat tietävät itse parhaiten, mikä hyödyttää omaa yritystä ja muita tilinpäätösraporttien käyttäjiä (Hendriksen 1977, 12–14, 23).

Kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien merkityksen painottamisessa voidaan nähdä tietty historiallinen kehitys. Raporteista on ensin painotettu nettovarallisuudesta kertovaa tasetta, ja sittemmin, vuoden 1929 pörssiromahduksen jälkeen, tuloslaskelmaa. Se kertoo tuottojen ja kulujen avulla liiketuloksen ja nettovarallisuuden muutoksen tilikaudella (Falkman 1997, 60). Voiton selvittäminen voitonjakoa varten on ollut tilinpäätöksen tärkein tehtävä (Artto ym. 1988, 56).

1970-luvulla alettiin perinteisen tilivelvollisuusfunktion sijasta korostaa tilinpäätösraporttien hyödyllisyyttä raporttien käyttäjille.

Vähitellen on kuitenkin huomattu, että analyytikot ja ammattimaiset sijoittajat käyttävät paljon muuta informaatiota kuin yritysten vuosiraportteja ja tilinpäätöksiä arvioidessaan sijoituskohteita. Yritykset investoivat yhä enemmän aineettomaan pääomaan, tutkimukseen ja kehitykseen, koulutukseen jne. Liikekirjanpidossa nämä investoinnit luetaan taseen sijasta suureksi osaksi tilikauden operatiivisiksi kuluiksi. Tämä on yksi syy sille, että tilinpäätöksen tase on puutteellinen raportti yrityksen markkina-arvon määrittämiselle (Hedlin 2001). Tilinpäätösraporttien päätöksentekoa hyödyttävän korostuksen vaimennettua on osin alettu uudelleen kiinnittämään huomiota tilivelvollisuusfunktioon (Hopwood, Page ja Turley 1990, 76–77).

Etenkin 80-luvulta lähtien ovat monet kirjanpidon kehittäjät alkaneet korostaa yrityksen faktisen kassavirran olennaisuutta arvioitaessa yrityksen kykyä generoida tulevaisuudessa kassatuloja. Tämän seurauksena on alettu sisällyttää kassavirtalaskelmia tilinpäätöksiin. Eräät kirjanpidon tutkijoista ovat kritisoineet suoriteperusteista kirjanpitoa enemmän tulevaisuuden arvaamiseksi kuin faktoihin perustuvaksi. Heidän mielestään tuottojen ja kulujen kirjaamista parempi tapa olisi kirjata kassamaksuja. Kassaperusteinen kirjanpito on objektiivisempaa ja vähemmän tulkinnannavaraisuutta sisältävää kuin suoriteperusteinen kirjanpito (Falkman 1997, 68–73).

Raportoinnin suhteen on myös kokonaan uudenlaisia odotuksia, joita heijastavat voimistuneet vaatimukset kehittää yritysten ja julkisten organisaatioiden henkilöstö- ja ympäristöraportointia.

Niin sanotut yhteiskunnallisesti vastuulliset sijoittajaryhmätkin vaativat uudenlaisia yritysten arviointimenetelmiä, kestävä kehityksen indeksejä jne. Muutamat yritykset ja kunnat tekevät vapaaehtoisia ympäristötilinpäätöksiä. 2/3 valtion virastoista tekee nykyisin vapaaehtoisen henkilöstötilinpäätöksen (VM 2000a).

Valtion kirjanpituudistus

Valtion tiliorganisaatio koostuu VM:stä, valtiokonttorista, tilivirastoista ja niiden maksupisteistä. Tilivirastot, joita on tällä hetkellä noin 120, määrää valtiovarainministeriö. Tilivirastot vastaavat valtion maksu-

liikkeestä sekä kirjanpidosta; valtiokonttori hoitaa valtion keskuskassaa ja keskuskirjanpitoa sekä tekee valtion tilinpäätöksen, joka koostaa tilivirastojen toimittamien kirjanpittotietojen perusteella (Meklin 1997). Valtaosa tilivirastoista tuottaa erilaisia viranomaispalveluita ja niihin liittyen niin sanottuja julkisoikeudellisia suoritteita, joista otettavat maksut kattavat vain osan kustannuksista (maksu saa vastata korkeintaan omakustannushintaa). Tällaiset virastot ja laitokset suorittavat erilaisia hallintotehtäviä, esimerkkinä lääninhallitukset, tai tuottavat tyypillisiä kollektiivihyödykkeitä, kuten puolustusvoimat, poliisi ja ulkoministeriö.

Aiempi valtion kirjanpito tilinpäätöksineen perustui kameraalisessa taloushallinnossa (ks. kameraalisen taloushallinnon käsitteestä Meklin 1997) hallinnolliseen kirjanpitoon, jonka ensisijainen tavoite oli talousarvion toteutumisen seuranta ja budjettiin liittyvän tilivelvollisuuden toteaminen. Budjetit ovat kameraalisessa taloushallinnossa olleet perinteisesti panosorientoituneita, määrärahoihin keskittyviä, mikä on vaikuttanut myös seurantaa palvelevan kirjanpidon muotoon. Taselaskelma on kattanut vain osan varoista ja veloista, minkä lisäksi kirjanpitoasetuksen tyyppinen tuloslaskelma on puuttunut kokonaan.

Valtion budjetissa määrärahoja kohdennetaan usealla perusteella, pääasiassa kassa-, suorite- ja sitoumusperusteilla. Näin ollen budjetiseurantaa palveleva hallinnollinen kirjanpitoakin oli ennen vuotta 1998 ja on edelleen moniperusteista. Hallinnollinen kirjanpito ei siis noudattanut pelkästään kassaperusteista kirjanpitomallia, vaan oli yhdistelmä erilaisista kirjaamisperusteista.

Vuonna 1998 tuotiin hallinnollisen kirjanpidon, jota nimitetään nykyisin talousarviokirjanpidoksi, rinnalle liikekirjanpitoon perustuva kirjanpito, jonka sisältöä on säännelty talousarviolaissa ja -asetuksessa, valtiovarainministeriön ja valtiokonttorin määräyksillä ja ohjeilla sekä valtion kirjanpitolautakunnan lausunnoilla. Tämän liikekirjanpidon tarkoituksena on tuottaa yhdessä talousarviokirjanpidon kanssa oikeat ja riittävät tiedot viraston taloudesta ja tuloksellisuudesta. Taseasetelma tuli aiempaa kattavammaksi käsittämään kaikki entiteetin varat (rahoitusomaisuuden lisäksi vaihto-omaisuus ja käyttöomaisuus) sekä kaikki velat (sekä lyhyt- että pitkäaikainen) sekä taseyhtälön mukaisesti myös oman pääoman (varat - velat = oma pääoma).

Valtion liikekirjanpito perustuu vastikkeellisten transaktioiden kohdalla suoriteperusteisuuteen ja meno suoritteen kohdalle -perusteeseen, joka vastaa yritysten kirjanpidon meno tulon kohdalle -periaatetta (talousarvioasetus 42d § 1 mom). Siltä osin kun kysymyksessä eivät ole tuotannon tekijän hankintaan tai suoritteiden luovuttamiseen perustuvat vastikkeelliset tapahtumat, tulee muista kirjausperusteista kyseeseen muun muassa maksuperusteisuus (esim. verotulot) tai muu talousarvion mukainen kirjausperuste (talousarvioasetus 42d § 2. ja 3. mom). Uudistuksella tavoiteltiin aiempaa oikeampaa kuvaa tilivirastotason tuloksesta, jolloin tulosohjauksen tietoperusta tehostuisi. Liikekirjanpitoa varten tuli tilivirastoissa toteuttaa muun muassa omaisuuskirjanpito ja poistolaskenta. Tämän ajateltiin parantavan virastoissa valtion omaisuuden hallintaa ja kustannustietoisuutta.

Liiketapahtumien ja talousarviotapahtumien kohdentamis- ja jakso- tusperiaatteissa on joitakin eroja, vaikkakin ne pääsääntöisesti vastaa- vat toisiaan. Esimerkiksi lomapalkkavelka kirjataan liikekirjanpidossa, mutta se ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpidossa. Korkomenot jaksetaan ajan kulumisen perusteella liikekirjanpidossa tilikaudelle, mutta vastaavaa jakсотusta ei tehdä talousarviokirjanpidossa. Talous- arviokirjanpidossa ei myöskään kirjata poistoja. Eroavaisuudet selvi- tetään niin sanotuilla täsmäytyslaskelmilla.

Tilivirastotasolla tilinpäätöslaskelmat koostuvat seuraavista laskel- mista:

- tuotto- ja kululaskelma
- tase
- talousarvion toteutumalaskelma

Lisäksi tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvat toimintakertomus sekä erilaiset liitetiedot. Uutta verrattuna tilanteeseen ennen vuotta 1998 ovat liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat. Myös toimintakertomus- mallia kehitettiin kirjanpituudistuksessa. Toimintakertomuksen sisäl- löstä on tarkemmin säädetty talousarvioasetuksessa ja valtiokonttorin ohjeissa. Talousarvion toteutumalaskelmaa vastaava laskelma oli kes- keinen laskelma jo hallinnollisen kirjanpidon tuottamassa tilinpää- töksessä. Tässä suhteessa uudistus ei siis ole merkinnyt muutosta tilinpäätösinformaatiossa.

Liikekirjanpidon soveltamisessa valtion ratkaisua voi pitää joustavana koska valtion tilivirastot noudattavat liikekirjanpitoa siten kuin valtion omassa talousarvioasetuksessa ja valtiokonttorin ohjeistuksessa määrätään. VM on antanut määräyksen virastojen tilinpäätöskaavoista. Tässä on ero kuntien ratkaisuun, koska kunnat noudattavat kuntalain 67 §:n mukaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. KTM:n kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, ei siis kuntia edustava Kuntaliitto, antaa kunnille ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta. Kunnat on siis suuremmin kuin valtio kytketty yleisen kirjanpitolain kehitykseen, jota pitkälti ohjaavat kansainväliset yritysympäristöön ja pörssiyritysten raportointivaatimuksiin liittyvät seikat.

Tilivirasto	Ennen vuotta 1998	1998–
Budjettisuunnitelma	Moniperustainen kirjaaminen	Moniperustainen kirjaaminen
Talousarviokirjanpito	Moniperustainen kirjaaminen	Moniperustainen kirjaaminen
Liikekirjanpito	Ei	Suoriteperusteinen liikekirjanpito (vastikkeelliset tapahtumat) ja talousarvion mukainen kirjaaminen (vastikkeettomat tapahtumat)
Tilinpäätös	Talousarvion toteutumalaskelma Hallinnollisen kirjanpidon tase Erillinen tuotto- ja kuluseuranta Suppeat liitetiedot Toimintakertomus Vuosikertomus (vapaaehtoinen)	Talousarvion toteutumalaskelma Liikekirjanpidon tase ja tuotto- ja kululaskelma Uudistunut toimintakertomus Vuosikertomus (vapaaehtoinen) Laajat liitetiedot mukaan lukien täsmäytyslaskelma

Kuvio 1. Valtion tiliviraston tilinpäätösasetelma ja sen muutos

Oheinen kuvio tiivistää kirjanpituudistuksessa 1998 tapahtunutta muutosta kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Tietomäärä verrattuna aikaan ennen 1998 on selvästi lisääntynyt. Toisaalta tietomäärän tuottaminen on vaatinut myös paljon lisätyötä virastoissa.

Kuinka hyvin liikekirjanpito sopii virastoille?

Kirjanpidolla on erilläänpito-, tuloksenlaskenta- ja hyväksikäyttötehtävät. Kirjanpidon erilläänpitoitehtävä on sama kaikilla itsenäisillä talousyksiköillä. Niiden tulot ja menot sekä varat ja velat on pidettävä erillään muista talousyksiköistä. Sen sijaan kirjanpidon tuloksenlaskenta- ja hyväksikäyttötehtävissä on eroja. Erilläänpitoitehtävän täyttää niin hallinnollinen kuin liikekirjanpitoikin, joten tässä suhteessa uudistuksella ei ole ollut vaikutusta.

Kirjanpidon tuloksenlaskenta- ja hyväksikäyttötehtävät ovat virastoilla erilaiset kuin yrityksillä. Laskentatoimen teoreetikot lähtevät usein siitä, että kirjanpito on voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa monessa suhteessa samanlaista kuin voittoa tavoittelevissa yrityksissä, mutta samalla huomautetaan, että kaikki yrityksille kehitetyn kirjanpidon periaatteet eivät sovellu non-profit -organisaatioille. Hendriksenin mukaan (1977) sairaaloiden, koulujen ja vastaavien yksiköiden, jotka eivät tavoittele voittoa tai edes kaikkien kustannusten kattamista palveluiden myynnillä, kirjanpidon päätehtävä on olla kontrollin ja tilivelvollisuuden raportoinnin väline varoja antaneille tahoille.

Kansainvälistä kritiikkiä hallinnollisella kirjanpidolla on esitetty jo vanhastaan. Kritiikissä on huomautettu, että mikäli julkinen talousyksikkö tekee tilinpäätöksensä kassaperusteisesti tai vajavaisella modifioidulla suoriteperusteisella kirjanpidolla, merkittäviä kustannuksia voi jäädä piiloon vaikeuttaen taloudellista päätöksentekoa. Kritiikki on kohdistunut muun muassa siihen, että tilikaudelle kuuluvia eläkevastuita, pitkäaikaisen käyttöomaisuuden poistokustannuksia tai lomapalkkakustannuksia ei ole esitetty tilinpäätöksessä. Kassaperusteisen kirjanpidon tuotoksena syntyneet tilinpäätökset eivät anna oikeaa kuvaa julkisen yksikön taloudellisesta asemasta (täydellinen tase puuttuu) ja toiminnan tuloksesta (tuloslaskelma puuttuu). Kassa-

perusteinen kirjanpito ei tuo esille kaikkia toiminnan vaatimia kustannuksia (Mansfield 1988, 139-143; PSC 1996, 2).

Liikekirjanpidon taas on sanottu tuovan esille resurssien käytön vaatimat kustannukset ja antavan täydellisemmän kuvan entiteetin taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta tilikaudella. Kirjanpidon ja myös budjetoinnin kehittäminen suoriteperusteiseen suuntaan lisäisi julkisen toiminnan kustannustietoisuutta ja tehokkuutta (PSC 1996, 2). Esimerkiksi Ruotsissa liikekirjanpitoon siirtymistä perusteltiin tarpeella tehostaa valtion toimintaa (Falkman 1997, 17).

Kansainvälisesti vertaillen valtioiden kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa on vaihtelua kassaperusteisesta suoriteperusteiseen ja monenlaisia hybridisovelluksia (useita kirjausperusteita käytössä). Viimeaikainen suuntaus on ollut ottaa käyttöön vähintäänkin sovellettu liikekirjanpito ja siihen perustuva tilinpäätösasetelma. Näin tapahtui Suomessa kuntien osalta 1997 ja valtion osalta 1998; Ruotsissa kunnat ottivat käyttöön liikekirjanpitomallin jo vuonna 1986 ja valtio vuonna 1993 (Falkman 1997, 15).

Kansainvälisen laskentatoimen instituution IFAC:n julkissektorin komitean (PSC eli Public Sector Committee) julkishallintoa (valtio ja kunnat jne.) varten kehittelemässä IPSAS-standardeissa (International Public Sector Accounting Standards²) ovat lähtökohtana IFAC:n kansainväliset liikekirjanpidon standardit (IAS eli International Accounting Standards). IPSAS standardit eivät koske julkissektorin liikelaitoksia.

IPSAS-standardit ovat komitean mukaan tarkoitettu erityisesti sellaisille valtioille, jotka eivät ole vielä kehittäneet standardeja kansallisesti. Komitea suosittelee myös jo luotujen kansallisten sääntöjen harmonisointia IPSAS-standardeihin (IFAC Public Sector Committee, Preface to International Public Sector Accounting Standards, May 2000, 4). Suoriteperusteisen kirjanpidon avulla tehtävään tilinpäätökseen tulee sisältyä taloudellista asemaa koskeva laskelma (statement of financial position), tuloksen muodostumista koskeva laskelma (statement of financial performance), kassavirtalaskelma (cash flow statement) ja laskelma nettovarallisuuden tai oman pääoman muu-

2. Elokuun alussa näitä standardeja oli annettu jo 12 kpl, ks. IFAC:n kotisivu www.ifac.org.

toksesta. Standardi IPSAS 1 käsittelee suoriteperusteisella kirjanpidolla tehtävää tilinpäätöstä.

Mikäli käytössä on kassaperusteinen kirjanpito, keskeinen tilinpäätöslaskelma on kassavirtalaskelma (IPSAS 1, kohta 9). Kassavirtalaskelmaa ohjeistetaan IPSAS 2 -standardissa. IFAC:n julkissektorin komitea kehittää standardeja sekä suoriteperusteiselle että kassaperusteisella kirjanpidolla. Komitea ei suoraan ota kantaa, että toinen kirjanpito tapa olisi toista parempi, mutta toisaalta standardeista muodostuu kuva, että on suositeltavaa siirtyä kohti suoriteperusteista kirjanpitoa. Tätä kuvastaa se, että PSC pyrkii neuvomaan, miten siirrytään kassaperusteisesta suoriteperusteiseen kirjanpitoon. PSC antaa erikseen ohjeita siirtymäkaudelle suoriteperusteisuuden soveltamisesta kirjanpitoon (IPSAS 1, kohdat 16.–19.).

Liikekirjanpidon soveltuvuus teoreettisessa mielessä

Liikekirjanpidon tällä hetkellä dominoiva teoria perustuu tietyillä postulaateilla ja periaatteilla (laskentaenteettien olemassaolo ja sen toiminnan jatkuvuus, taseyhtälön ilmaisema taseen tasapaino, rahamääräinen mittaaminen ja vakaa rahan arvo, varojen ja velkojen arvostus historiallisilla hankintamenoilla, meno tulon kohdalle -periaate jne.). Nämä postulaatit ja periaatteet eivät kaikki sovellu virasto- ympäristöön. Tämä johtuu siitä, että valtiolla on omat erityispiirteensä, joita ovat (Falkman 1997, 168–171):

- osinkoa vaativan omistajatahon puuttuminen,
- aidon tulojen ansaintaprosessin puuttuminen,
- valtiolla on yhteiskuntataloudellisia tavoitteita, joita liike- taloudellinen kirjanpito ei kuvaa.

Ruotsin valtion vuonna 1993 käyttöön ottamaa kirjanpitomallia tutkinut Falkman päätyy tutkimuksessaan siihen, että virastoympäristössä toteutettu liikekirjanpito ei täytä dominoivan liikekirjanpitomallin teoreettisia lähtökohtia kuin hyvin vajavaisesti. Falkmanin mukaan valtion erityispiirteiden vuoksi ainoastaan 10 dominoivan liikekirjanpitomallin 26 postulaatista ja periaatteista tulee täytetyiksi virastoympäristössä (Falkman 1997, 166). Tutkimustulos on relevantti myös dominoivan liikekirjanpidon teorian soveltuvuudelle Suomen

tilivirastoympäristöön. Falkmanin mukaan valtion soveltama kirjanpito ei ole liikekirjanpitoa puhtaassa muodossa, koska teorian lähtökohdat toteutuvat heikosti. Toinen johtopäätös voisi olla se, että liikekirjanpidon dominoiva kirjanpitoteoria ei ole tarpeeksi joustava, jotta se huomioisi viranomaisten erilaiset lähtökohdat. Dominoivan kirjanpitoteorian joustamattomuutta ei voida pitää argumenttina sille, että liikekirjanpito ei sovi viranomaisille (Falkman 1997, 167). Se voi olla merkki siitä, että nykyisin dominoivaa liikekirjanpidon teoriaa tulisi kehittää vastaamaan liikekirjanpidon laajentumista julkissektorille.

Seuraavassa käydään vielä läpi muutama valikoitu dominoivan kirjanpitoteorian oletamus tai periaate virastoympäristön kannalta. Ensinnäkin liikekirjanpidossa lähdetään siitä, että taloudelliset objektit ja tapahtumat voidaan esittää rahamääräisesti. Lisäksi keskeisenä arvostusperiaatteena pidetään toteutuneiden transaktioiden hintoja (historical cost principle) (Ijiri 1981). Historiallisten, toteutuneiden kustannusten menetelmä sopii sinänsä myös non-profit tyyppisille virastoille, itse asiassa paremmin kuin vaihtoehtoiset spekulatiivisiin arvioihin perustuvat arvostusmenetelmät, esimerkiksi jälleenhankintahintoihin tai luovutushintoihin markkinoilla perustuvat menetelmät tai tulevien kassavirtojen nykyarvoon diskonttaamisen menetelmä. Mitä enemmän tilinpäätöksessä on subjektiivisen ja spekulatiivisen arvottamisen elementtejä, sitä enemmän ne vaikeuttavat tilivelvollisuusfunktion arviointia (Ijiri 1975, 86–87).

Julkissektorilla ongelma on kuitenkin se, että läheskään kaikki taloudelliset tapahtumat eivät ole mitattavissa rahassa, esimerkkinä voidaan mainita sosiaalinen huolenpito, hyvinvoinnin lisääminen julkisilla palveluilla ja ympäristön parantaminen. Näihin liittyviä verorahoitteisia palveluita ei myydä markkinoilla, ja koska markkinatransaktiot puuttuvat, puuttuu myös teorian edellyttämä mittaamismenetelmä. Siksi ei ole myöskään perustetta sille, että nettotulos tuloslaskelmassa symboloisi toiminnan tehokkuutta (Falkman 1997, 124–125).

Suomessa valtion budjetissa noudatetaan pääsääntöisesti bruttoperiaatetta ja nonaffektaatioperiaatetta eli tuloja ei ole korvamerkitty tiettyihin menoihin. Tulojen ja menojen kytkentä puuttuu tältä osin.

Valtiolla rahoitus virastoympäristössä saadaan määrärahoina ja avustuksina poliittisen päätöksenteon tuloksena. Ei voida puhua tulojen aidosta ansainnasta, kun tulot paljolti määräytyvät poliittisesti eivätkä taloudellisilla markkinoilla (Falkman 1997, 129–130). Myös meno tulon kohdalle -periaate (matching) ei puhtaana sovi virastoympäristöön, jossa tulot edeltävät menoja eikä päinvastoin – menot eivät synnytä tuloja. Tämä vaikuttaa osaltaan siihen, että viraston tuloslaskelma ei kerro mitään toiminnan tehokkuudesta (mt. ed., 141–142).

Liikeyrityksille ensisijaisesti kehitetty kirjanpitoliteoria ei kata hyvin yhteiskuntataloudellisia hyötyjä ja kustannuksia. Tästä yksi esimerkki on yhteisöllinen perintövarallisuus. Tämä tulisi erottaa tavallisesta käyttöomaisuudesta, josta viraston johto on vastuussa (Pallot 1992). Liikekirjanpidolle tuottaa kuitenkin ongelmia ns. kansallisuusomaisuuden arvottaminen taseeseen. Omaisuus olisi mitattava rahassa, mutta historiallisia rakennuksia, suojelukohteita, muistomerkkejä ja luonnonpuistoja on vaikea arvottaa rahassa. Niihin ei liity tulevia kassavirtaodotuksia tai taloudellista hyöty potentiaalia siten kuin liikekirjanpidon käyttöomaisuusmääritelmä edellyttäisi. Julkisyhteisöt pitävät niitä yleisöä varten kulttuurihistoriallisista ja ympäristönsuojelluksista syistä. Epätäydellisten markkinoiden markkinahinnoilla ei voida kuvata niiden arvoa kuin hyvin puutteellisesti. Sama koskee eräitä infrastruktuuripalveluita kuten yleisiä puistoja, lasten leikki- ja puistoja jne. (Stanton & Stanton 1998; Falkman 1997, 147–148).

Liikekirjanpidon yhdessä postulaatissa oletetaan, että yrityksen toiminta jatkuu tulevaisuudessa. Vaikka valtion olemassaolo pitkällä aikajänteellä onkin todennäköinen, näin ei ole yksittäisillä virastoilla. Virastot eivät ole itsenäisiä talousyksiköitä, vaan osa koko valtiontaloutta. Nykypäivänä tehdään hallinnossa usein organisatorisia uudistuksia, jotka voivat merkitä yksittäisen viraston toiminnan loppumista. Falkmanin mukaan jatkuvuuden postulaatin täyttyminen on puutteellista (Falkman 1997, 124).

Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksotus poistoiksi liittyy meno tulon kohdalle -periaatteen soveltamiseen. Sen hyödyllisyydestä tili- ja virastoympäristössä ollaan kuitenkin eri mieltä. Hendriksenin mukaan poistojen näyttäminen antaa hyvin vähän relevanttia tietoa non-

profit organisaation johdolle tai budjettivaroja antaneelle taholle. Niille investointibudjetti antaa paljon enemmän tietoa. Hendriksen mielestä löytyy myös vähän hyviä perusteluja vaatimukselle, että poistoja vastaavasti pitäisi laittaa likvidejä varoja säästöön korvausinvestointeja varten. Ei välttämättä ole oikein, että sama sukupolvi, joka ensin on verorahoittanut investoinnin, vielä osallistuisi uudelleen sen maksamiseen maksujen muodossa, jotka sisältävät poistot. (Hendriksen 1977, 421–423). On myös sanottu, että poistojen esittämistarvetta ei ole, jos tilinpäätöksessä esitetään investointia varten otettujen lainojen hoitokustannukset. Vasta-argumenttina on tuotu esille, että velanmaksuperiodi ei käytännössä vastaa omaisuuden käyttöaikaa. Poistoja tarvitaan antamaan tietoa palvelutoiminnan vaatimasta resurssien käytöstä tilikaudella (Mansfield 1988, 142).

Tilinpäätöslaskelmien hyödynnettävyys

IFAC:n julkissektorikomitea (PSC) on tilinpäätösstandardinsa (IPSAS 1) liitteessä koonnut yhteen tilinpäätösraporteille asetettavat laatuvaatimukset. PSC korostaa (IPSAS 1, kohta 13) sitä, että tilinpäätösraporttien tulee julkissektorilla olla päätöksenteon kannalta hyödyllisiä ja samalla kertoa tilivelvollisuudesta resurssien käytössä. Raportteihin liitettyjen laatuvaatimusten täyttyminen on edellytys tavoitteiden toteutumiselle. Tilinpäätösinformaatio tulee esittää siten, että lukija, jolla on kohtuullisessa määrin tietoa yksikön toiminnasta ja luonteesta, voi sen ymmärtää. Informaation tulee olla relevanttia tiedon käyttäjille. Tämä edellyttää sitä, että tieto on ajantasaista ja olen-naista. Tiedon tulee olla myös luotettavaa.

Tilivirastoymppäristössä voitaisiin siis lähteä siitä, että tilinpäätösraportoinnin tulisi olla ymmärrettävää, relevanttia ja luotettavaa ja kertoa:

- 1) varojen käyttäjien tilivelvollisuudesta vastuullaan olleista transaktioista (tilivelvollisuus toiminnan ja talouden laillisuudesta) ja
- 2) entiteetin, so. tiliviraston, taloudellisesta suorituksesta (tilivelvollisuus suorituksesta)

- 3) sekä hyödyttää taloudellisen päätöksenteon tarpeita (hyväksikäyttönäkökulma).

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 63 §:n 1 momentin mukaan tiliviraston ja talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot tiliviraston ja rahaston taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta. Miten suoriteperusteisen liikekirjanpidon (accrual based accounting) perustalta valtion tilivirastoille annetut uudet tilinpäätöslaskelmat palvelevat käytännössä tiedon käyttäjien tarpeita? Tämä on keskeinen kysymys, jos painotetaan kirjanpidon hyväksikäyttönäkökulmaa. Tähän liittyy myös tilivelvollisuusnäkökulma, koska tilinpäätösraportointia käytetään hyväksi tilivelvollisuuden toteutumisen arvioimisessa.

Kirjanpituudistusta on tutkittu toistaiseksi vähän. Artikkelin kannalta tärkeä tutkimus on Jyväskylän yliopistossa vuonna 2000 tehty kyselytutkimus valtion kirjanpituudistuksesta (Kohvakka 2000). Kyselyssä vastaajina olivat tilivirastojen kirjanpilotiedon tuottajat ja käyttäjät. Jyväskylän yliopiston tutkimuksessa (Kohvakka 2000, 44–45) lähes puolet tilivirastojen vastaajista katsoi, että poistojen esittäminen tuotto- ja kululaskelmassa ei tarjoa tarpeellista informaatiota viraston päätöksentekoa varten. Vain noin kolmannes vastaajista katsoi, että poistotieto on jokseenkin tarpeellista. Näyttäisi siis siltä, että poistojen laskeminen ei ole saanut kovinkaan innostunutta vastaanottoa virastoissa. Enemmistö tilivirastojen laskentaihmisistä ei myöskään nähnyt kulujaamiä tuotto- ja kululaskelmassa tarpeellisina tietoina. Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa ei myöskään saanut varauksetonta innostusta puolelleen (ks. laajemmin Kohvakka 2000).

Tilivelvollisuus rahoittaville ja ohjaaville tahoille, poliitikoille ja viime kädessä äänestäjille ja veronmaksajille on relevantti lähtökohta, joten virastojen tilinpäätöslaskelmia tulisi kehittää tästä tilivelvollisuusnäkökulmasta. On kuitenkin olemassa erilaisia mielipiteitä, missä määrin liikekirjanpidon suoriteperusteinen tilinpäätösinformaatio on hyödyllistä poliitikoille. Insenttiivi siirtyä suoriteperusteiseen kirjanpitoon ei helpostikaan tule poliitikoilta, koska informaatio on monimutkaista eikä osu heidän kiinnostuksensa ydinalueille. Yhden näke-

myksen mukaan poliitikot voivat kuitenkin kiinnostua ja omaksuakin liikekirjanpidon tilinpäätösinformaatiota (PSC 1996, 2).

Valtion tilivirastojen kirjanpito muodostaa lähtökohdan koko valtion kirjanpidon yhteen kokoamiselle ja valtion tilinpäätökselle, josta huolehtii valtiokonttori. Toisin sanoen valtion ylimmän johdon tietotarpeita varten tarvitaan tilivirastotasolla kirjanpitoa. Koska VM ja valtiokonttori kokoavat koko valtion ulkoisen tilinpäätöksen, ne tarvitsevat tilivirastojen kirjanpito- ja tilinpäätöstietoja.

Kohvakan kaikille tilivirastoille suunnatun kyselyn tulosten mukaan tilivirastoissa nähdään melko yleisesti, että tilinpäätöslaskelmat laaditaan lähinnä palvelemaan valtion tilinpäätöstä valtiokonttorin ollessa keskeinen sidosryhmä (Kohvakka 2000, 42–43).³ Kyselyajankohtana tilivirastojen laskentaihmisten (sekä tiedon tuottajat että käyttäjät) mielipide uusien laskelmien lisäinformaatiosta jakautui selvästi. Tutkimuksen mukaan noin puolet vastaajista oli sitä mieltä, että liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelma ja tase tarjoavat tarpeellista lisäinformaatiota tiliviraston taloudesta ja toinen puoli vastaajista oli päinvastaista mieltä (emt., 44).

Virastojen ulkopuolisista ryhmistä sijoittajien, verottajan ja luotonantajien intressit eivät ymmärrettävistä syistä suuntaudu tilivirastojen uusiin tilinpäätöslaskelmiin. Tuotto- ja kululaskelmaa ei tarvita siksi, että halutaan selvittää omistajille jaettavissa oleva tilikauden ylijäämä, voitto. Tilivirastot eivät ole yrityksiä, joihin voidaan sijoittaa yksityisiä varoja ja odottaa niille osinkoa. Valtion virastot eivät voi pitää osaa tilikauden ylijäämästä itsellään. Valtion tilivirastot eivät myöskään maksa tuloveroja tuloksestaan.

Virastojen rahoitus ratkaistaan viraston budjetissa, eivätkä ne pääsääntöisesti voi hakea oman tai vieraan pääoman ehtoista rahoitusta rahoitusmarkkinoilta. Tavarantoimittajien ei kuitenkaan tarvitse olla huolissaan valtion maksukyvyistä, koska tilivirasto saa saamansa budjetin rajoissa automaattisesti katteen maksamilleen menoille. Myöskään palvelun kohteena olevat asiakkaat tai henkilöstö eivät todennäköisesti ole kovinkaan kiinnostuneita viraston tuotto- ja kululaskel-

3. Kyselyn väitteen ”Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä” kanssa samaa mieltä oli yli 60 % vastaajista (ks. tarkemmin Kohvakka 2000).

masta tai taseesta. Kohvakan tutkimuksessa (emt., 49) ilmeni, että tilivirastojen vastaajien käsitys oli sellainen, että henkilöstö käyttää hyvin vähän hyväkseen liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmia. Tämä on hyvin odotettavissa oleva tulos.

Valtion kirjanpidon käsikirjan mukaan (versio 2.0, s. 3) tuloksenlaskentatehtävä uudessa kirjanpidossa (ns. VALKI-kirjanpito) jakautuu budjetointiperusteiseen tuloksenlaskentaan (TA:n toteutumalaskelman ali-/ylijäämä) ja meno suoritteen kohdalle -tuloksenlaskentaan (liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelman tuotto- ja kulujäämä). VALKI-kirjanpito ei ole tuonut lisäarvoa budjettiperusteiseen talousarvion yli- ja alijäämalaskentaan, mutta sen sijaan meno suoritteen kohdalle -tuloksenlaskenta, joka ilmenee tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelmassa, on uutta. Tuotto- ja kululaskelma ei kuitenkaan ole samalla tavalla mielenkiintoinen kuin yrityksillä, joilla nettotulosta voidaan verottaa ja jakaa omistajille. Valtaosalle virastoja syntyy kulujäämää, koska ne ovat pääosin verorahoitteisia ja suoritteiden luovuttamisesta saatavia tuottoja on rajoitetusti. Tilivirastojen budjetista saamia määrärahoja ei huomioida niiden tulorahoituksena. Kulujäämälukujen kehitystä seuraamalla nähdään kuitenkin, missä määrin kyseinen virasto on vaikuttanut koko valtiontalouden ali- tai ylijäämään. Viraston tuloksellisuudesta kulujäämä kertoo kuitenkin vähän. Jyväskylän tutkimuksessa havaittiin, että tilivirastojen vastaajat eivät pitäneet kulujäämälukuja erityisen mielenkiintoisina (Kohvakka 2000).

Virastoja rahoittavien ja ohjaavien tahojen eli eduskunnan, ministeriöiden, VM:n ja valtiokonttorin voisi olettaa olevan kiinnostuneita virastojen liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien informaatiosta. Eduskunnan näkökulmasta on kuitenkin ilmeistä, että talousarviokirjanpito ja talousarvion toteutumalaskelma ovat kuitenkin selvästi tärkeämpiä kuin liikekirjanpidon avulla tehdyt tuotto- ja kululaskelmat sekä taseet.

Jyväskylän yliopiston tilivirastokyselyssä (Kohvakka 2000, 49) vastaajilta kysyttiin käsitystä siitä, miten ministeriö ja eduskunta käyttävät hyväksi liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmia. Vain osa vastaajista osasi ottaa kantaa tähän kysymykseen. Kantaa ottaneista selvä enemmistö oli sitä mieltä, että edellä mainitut tahot käyttävät vähän tai ei lainkaan hyväksi liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmia (Kohvakka 2000, 49).

Viraston johdon osalta voimme olettaa, että niin sanottu johdon laskentatoimi (suorite- ja kustannuslaskenta), jonka avulla tehdään muun muassa suoritteiden pakolliset kustannusvastaavuuslaskelmat ja tuloksellisuuden tunnuslukutaulukot toimintakertomusta varten, sekä budjetin seurantatieto talousarviokirjanpidon avulla ovat selvästi tärkeämpiä kuin tuotto- ja kululaskelmien sekä taseen tiedot. Liikekirjanpidon rekisterit antavat kuitenkin kustannustietoa, joka hyödyttää kustannuslaskentaa. Sen avulla johto voi seurata suoriteperusteisesti tilikauden tuottoja ja kuluja, analysoida kulurakennetta sekä toisaalta muodostaa taseen avulla kuvan viraston hallinnassa olevista varoista ja sitoumuksista. Suoriteperusteinen kirjanpito sisältää muun muassa pääomakustannukset, joita tarvitaan kustannuslaskennassa. Kuitenkin Kohvakan tutkimuksen mukaan (emt., 47) lähes neljä viidestä vastaajasta oli sitä mieltä, että tiliviraston johto käyttää tilinpäättöslaskelmia hyväkseen vähän tai ei ollenkaan.

Valtion budjetin osalta siirtyminen toimintamenobudjetointiin 1990-luvulla merkitsi sitä, että toimintamenomomentille kirjaaminen on liian karkeata menorakenteen analysointiin ja kustannuslaskentaan. Kirjanpituudistuksen jälkeen liikekirjanpito tuli täydentämään talousarviokirjanpitoa ja antamaan hienojakoisempaa tietoa menoista. Toisaalta on huomattava, että virastajohto saa myös hallinnollisen kirjanpidon tai maksuperusteisen kirjanpidon vallitessa tietoa muun laskentatoimen avulla. Myös hallinnollisessa kirjanpidossa saadaan tietoa johdon laskentatoimen tarpeisiin kirjanpidon tilipuitteistoa ja tililuokittelua kehittämällä.

Kehittämisenäkymistä

Liikekirjanpitoa voidaan soveltaa ilman modifikaatioita (full accrual based accounting) tai modifikaatioiden kanssa (modified accrual accounting). Valtion liikekirjanpitoa voi pitää sovellettuna liikekirjanpitoa. Se ei ole eikä voi olla tulevaisuudessakaan valtion erityispiirteiden takia täysin samanlaista kuin yritysten kirjanpitolain mukainen liikekirjanpito. Valtion liikekirjanpitoa toteutetaan budjettitaloudessa, johon sen on sopeuduttava. Tätä kuvastaa se, että vastik-

keettomissa liikekirjanpidon tapahtumissa noudatetaan talousarvion mukaista kirjausperustetta (talousarvioasetus 42d §). Talousarviossa kirjausperusteita ovat maksu- ja suoriteperusteisuuden lisäksi sitoumusperuste ja käyttöperuste (VM 2000b).⁴ Maksuperusteisuuden merkitys korostuu tuloissa, koska valtaosa valtion tuloista on verotuloja, jotka siis kirjataan maksuperusteisesti. Valtion menoista taas huomattava osa on siirtomenoja, joissa sitoumusperusteinen kirjaaminen on yleistä.⁵

Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat muodostavat vain osan viraston tilinpäätöksestä. Siihen kuuluvat myös muun muassa talousarvion toteutumalaskelma, liitetiedot ja toimintakertomus. Sidosryhmien arvioidessa viraston taloutta ja toiminnan tuloksellisuutta kokonaiskäsitys saadaan vasta koko tilinpäätösaineiston, ei vain liikekirjanpidon laskelmien avulla, joiden informaatioarvoa on edellä tarkasteltu kriittisesti. Erityisesti voidaan nostaa esille toimintakertomus, joka on keskeinen tulosohjauksen tarvitsema raportointi- ja kontrolliväline. Sen sisältöä säätelee talousarvioasetus ja valtiokonttorin ohjeistus. Talousarvioasetuksen (600/1997) 65 §:n 2 momentin mukaan tiliviraston toimintakertomuksen tulee sisältää tilinpäätöksen laskelmien tarkastelu. Tässä tarkastelussa voidaan täydentää ja tarkentaa sitä kuvaa, jonka monien kannalta vaikeasti tulkittavat liikekirjanpidon laskelmat antavat. Tilinpäätöksen talousarvion toteutumätiedon ja toimintakertomustiedon kehittäminen on monien sidosryhmien kannalta kaikkein tärkeintä, tärkeämpää kuin liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien kirjanpitol tekninen kehittäminen.

4. VM:n antamien laadintamääräysten (n:o TM 0002) mukaan käyttöperusteisella kohdistamisella tarkoitetaan sitä, että meno syntyy, kun tuotannon tekijä otetaan käyttöön. Tätä perustetta voidaan käyttää ainoastaan varastotilihankintojen ollessa kyseessä. Sitoumusperusteisella kohdistamisella tarkoitetaan sitä, että tulon ja menon katsotaan kuuluvan sille vuodelle, jona niitä koskeva yksilöity sitoumus tehdään. Sitoumuksia ovat virastoa ulkopuolisiin nähden velvoittavat tilaukset, sopimukset ja päätökset. Myöntöpäätöksellä tarkoitetaan päätöstä, joka koskee valtionavun saamisoikeutta, avun määrää ja maksamisajankohtaa sekä muita valtionavun saamiseen liittyviä ehtoja. Myöntöpäätöksen sisältö ja ilmenemismuoto voivat vaihdella valtionapujärjestelmittäin riippuen esim. valtionavun lakisääteisyysasteesta.

5. Mikäli valtion määrärahojen ja tuloarvioiden budjettiin kohdistamisperusteita uusitaan esim. nykyistä enemmän suoriteperusteisiksi, tämä muuttaisi luonnollisesti talousarviokirjanpidonkin enemmän suoriteperusteiseksi. Samalla talousarviokirjanpito lähenisi liikekirjanpitoa. Kunnilla budjetti on periaatteessa suoriteperusteinen, joten kunnilla on vain yksi liikekirjanpito, jolla hoidetaan myös talousarvion toteutumisen seurantatehtävä (ks. Suomen Kuntaliitto 2000).

Valtion tilivirastojen kotimaisten sidosryhmien kannalta toimintakertomustieto sisältää keskeistä tuloksellisuustietoa. Toimintakertomustietoa on kehitetty kiitettävästi valtiokonttorin ohjeistuksilla (ks. VK 1999). Inhimillisten voimavarojen raportoinnin kannalta olennaista tietoa saadaan henkilöstötilinpäätöksestä. Se voidaan julkistaa joko virallisen tilinpäätöksen osana tai erillisenä raporttina. Henkilöstöraportointi on jo valtiolla kehitetty 90-luvulla (VM 2001).

Miten sitten nykyisiä ulkoisen kirjanpidon tilinpäätöslaskelmia pitäisi kehittää? Valtiokonttorin (VK 2001) velanhoidon tilinpäätösinformaation kehittämishankkeen työryhmä on esittänyt, että valtion velka- ja rahoituserien esittämistä tilinpäätöksessä uusitaan noudattamaan IPSAS-standardeja. Valtioiden velkapapereita harkitsevan kansainvälisen sijoittajakunnan näkökulmasta on varmasti hyvä, että valtioiden tilinpäätöksiä voidaan lukea yhtenäisellä tavalla.

Koko valtion tilinpäätöksen ja kansainvälisen sijoittajakunnan näkökulmasta on tarpeellista harkita rahoituslaskelmatiedon esittämistä IPSAS-standardeja soveltaen (IPSAS 2). Kassavirtalaskelmia tehdään jo nyt koko valtiontalouden tasolla käyttäen apuna VM:n ylläpitämää VARAKAS-kassanhallintajärjestelmää. On todennäköistä, että nimenomaan valtion ulkomaalaiset sidosryhmät (lainanantajat, valtion velkapapereihin sijoittavat tahot jne.) olisivat kiinnostuneita koko valtion tilinpäätöksestä ja viralliseen tilinpäätökseen sisältyvästä IPSAS-standardeja noudattavasta kassavirtalaskelmasta. Toisaalta tuntuisi kohutuuttomalta, jos uudistuksen syynä olisi vain tämän ryhmän tarpeet. Valtiokonttorihan voi hyvin antaa kaikki tarvittavat tiedot kyseiselle sijoittajataholle siinä muodossa kuin tieto tarvitaan. Ja toisaalta IPSAS standardien noudattamisen tulisi olla riittävän laajaa, jotta vertailu eri maiden virallisten tilinpäätösten välillä olisi mahdollista.

Tilivirastojen näkökulmasta liikekirjanpidon kehittämistarpeet nähdään toisesta suunnasta, siitä suunnasta, miten tieto hyödyttää virastoa ja sen johtoa. Tilivirastojen näkökulmasta sellaisen kirjanpito-työn lisääminen, josta ei nähdä tulevan itselle hyötyä, saa luonnollisesti kritiikkiä osakseen. Tilivirastotaso tiedon tuottajana ja käyttäjänä on perusteltua ottaa huomioon jatkokehittelyissä. Tilivirastojen sidosryhmien kannalta nimenomaan tilinpäätökseen sisältyvä tulok-

sellisuustieto on tärkeää. Sen tiedon välityksessä on toimintakertomuksella keskeinen rooli.

Lähteet

- Artto, Eero, Markku Koskela, Jarmo Leppiniemi ja Eero Pitkänen (1988). Laskenta-toimi tänään. Helsinki, Gaudeamus.
- Falkman, Pär (1997). Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Akademisk avhandling, Göteborg: Göteborgs universitet.
- Hedlin, Pontus (2001). Expanding the Scope of Financial Reports. Journal of HRCA, Vol. 6, Number 1, Spring 2001, s. 29–38.
- Hendriksen, Eldon S. (1977). Accounting Theory. Third Edition. Homewood, Richard D. Irwin.
- Hopwood, Anthony, Page, Michael & Stuart Turley (eds) (1990). Understanding Accounting In a Changing Environment. Hemel Hempstead, Prentice Hall.
- Ijiri, Yuji (1975). Theory of Accounting Measurement. Studies in Accounting Theory No 10., American Accounting Association.
- Ijiri, Yuji (1981). Historical Cost Accounting and Its Rationality. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation. Research Monograph Number 1.
- Kohvakka, Johanna (2000). Valtion liikekirjanpito uudistus – tilviraston laskenta-informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Mansfield, Roger (1988). The Financial Reporting Practices of Government: A Time For Reflection. Teoksessa Accounting and Accountability in Public Administration, toim. Richard E. Brown, The American Society for Public Administration (ASPA), PAR Series VIII.
- Meklin, Pentti (1997). Valtiontalouden perusteet. Helsinki: Oyj Editra.
- Pallot, June (1992). Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 5, No 1, 38–59.
- PSC (1996). Perspectives on Accrual Accounting, Occasional Paper 3 of Public Sector Committee of IFAC.
- PSC (2000). IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, IFAC, Public Sector Committee, May 2000.
- PSC (2000). IPSAS 2 Cash Flow Statements, IFAC, Public Sector Committee, May 2000.
- PSC (2000). Governmental Financial Reporting, Study 11, IFAC, Public Sector Committee, May 2000.
- Stanton, Patricia & John Stanton (1998). The Questionable Economics of Governmental Accounting, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11 No 2, 191–203.
- Suomen Kuntaliitto (2000). Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- VK (1997). Valtion kirjanpidon käsikirja, versio 2.0, Valtiokonttori 3.9.1997, Helsinki.

- VK (1999). Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat. Ohjeita tilinpäätösasiakirjasta tilivirastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille. Helsinki: Valtiokonttori.
- VK (2001). Velanhoidon tilinpäätös- ja kehittämisinformaation kehittämishanke (VELTT), projekti 2:n (VELLU) loppuraportti. Helsinki: Valtiokonttori.
- VM (2000a). Tietoja henkilöstövoimavarojen hallinnan ja henkilöstötilinpäätöksen tu-
eksi vuosilta 1995–1999. Valtion työmarkkinalaitoksen julkaisuja 4/2000. Helsin-
ki: valtiovarainministeriö.
- VM (2000b). Toiminta- ja taloussuunnitelmien sekä vuoden 2001 talousarvioehdotusten
laadinta, N:o TM 0002, Helsinki 29.3.2000. Helsinki: valtiovarainministeriö.
- VM (2001). Henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmä. Henkilöstötilinpäätös. Val-
tion työmarkkinalaitoksen julkaisuja 3/2001. Helsinki: valtiovarainministeriö.

Lainsäädäntölähteet

- Laki valtion talousarviosta (423/1988/ + muutoksia)
Asetus valtion talousarviosta (1243/1992 + muutoksia)

Risto Nuolimaa

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta erityisesti osakeyhtiöissä

1.

Tilintarkastuslain (936/1994, seuraavassa TTL) 44 §:n 1 momentissa säädetään tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta näin:

”Vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhtiölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.”

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajaksi valitun hyväksytyn tilintarkastusyhteisön ohella vahingosta on vastuussa se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen suorittamisesta. Pykälän viimeisessä momentissa säädetään vahingonkorvauslakiin (412/1976) viitaten vahingonkorvauksen sovittelusta ja korvausvastuun jakaantumisesta usean korvausvelvollisen kesken.

Mainittu TTL:n normi oli alunperin osakeyhtiölain (734/1978, seuraavassa OYL) 15 luvun 2 §:nä. Se oli sisällöltään samanlainen kuin OYL 15 luvun 1 §, jossa säädetään muun muassa osakeyhtiön hallituksen jäsenen ja toimitusjohtajan vastuusta. Tilintarkastajaa koskevan säännöksen siirtäminen TTL:n 44 §:ksi ei vaikuta siihen, että ainakin periaatteellisella tasolla osakeyhtiön johdon, siis mm. hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan, vahingonkorvausvastuusta saadaan analogia-apua tilintarkastajan vastuukysymysten tulkintoihin.

Sanamuotojen mukaanhan ainoa ero OYL 15 luvun 1 §:n ja TTL 44 §:n välillä on siinä, että tilintarkastaja voi joutua korvausvastuuseen osakkeenomistajaa ja kolmatta henkilöä kohtaan myös TTL:n säännösten rikkomisesta eikä ainoastaan OYL:n säännösten tai yhtiöjärjestyksen määräysten rikkomisesta.

2.

Vahingonkorvaus on tapana jakaa sopimusperusteiseen vastuuseen ja ulkokontrahdilliseen vastuuseen. Tilintarkastajan TTL 44 §:n mukainen vastuu ei kuulu kumpaankaan ryhmään. Eri asia on, ettei tilintarkastajan vastuu rajoitu TTL 44 §:n mukaiseen vastuuseen. Tilintarkastajahan voi joutua esimerkiksi konsulttina toimiessaan sopimusperusteiseen vastuuseen (ks. tältä osin esim. Tikka, 1999, 295; Mänty-saari, 2002, 245).

TTL 44 §:n mukaan vahingonkorvauksen edellytykset riippuvat siis siitä, onko vahinko aiheutettu yhtäältä yhtiölle vai toisaalta osakkeenomistajalle tai kolmannelle henkilölle. Viimeksi mainittuja ovat muun muassa yhtiön velkojat, niiden joukossa tietysti veronsaajat.

Yhtiön kärsimän vahingon tilintarkastaja joutuu korvaamaan, jos yhtiölle on aiheutunut vahinkoa, joka on adekvaattisessa syy-yhteydessä tilintarkastajan tekoon tai laiminlyöntiin ja tilintarkastaja on menettänyt huolimattomasti eli varomattomasti eli tuottamuksellisesti. Osakkeenomistajan tai kolmannen henkilön ollessa vahingon kärsijänä vaaditaan lisäksi, että tilintarkastaja on rikkonut TTL:a, OYL:a tai yhtiöjärjестystä. Hänen on tullut siis rikkoa jotain sanottujen kahden lain normia tai yhtiöjärjестyksen määräystä. Pelkkä huolimattomuus ei riitä.

Tämä kahtiajako yhtäältä yhtiön ja toisaalta osakkeenomistajan ja kolmannen kärsimään vahinkoon on helppo ymmärtää osakkeenomistajan kärsimän vahingon osalta. Tilintarkastajan korvatussa yhtiölle aiheuttamansa vahingon myös osakkeenomistaja hyötyy välillisesti, koska hänen omistuksensa arvo palautuu vahinkoa edeltävälle tasolle yhtiön varallisuuden lisääntyessä. Jos osakkeenomistaja saisi vaatia korvausta tilintarkastajalta tämän meneteltä vain huolimattomasti – eli kun mitään TTL:n tai OYL:n säännöksen taikka yhtiöjärjестyksen määräyksen rikkomista ei ole tapahtunut – tilintarkastaja voisi usein-

kin joutua suorittamaan korvausta sekä yhtiölle että osakkeenomistajalle. Kun vahingonkorvauksella ei saa rikastua, jouduttaisiin tällöin monimutkaisiin välienselvittelyihin tämän periaatteen toteuttamiseksi. Yhtiön kärsimän vahingon osalta on myös muistettava OYL 15 luvun 6 §:ssä säädetty vähemmistön kanneoikeus. Sen nojalla tietyn suuruisella vähemmistöllä on oikeus ajaa korvauskannetta yhtiön lukuun.

Tilintarkastajan velvollisuus korvata muulle kuin yhtiölle aiheutettu vahinko tuli OYL:iin uutuutena (ks. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi, n:o 27/1977 vp., 110). Kun hallituksen jäsenen ja toimitusjohtajankin korvausvelvollisuus osakkeenomistajaa ja kolmatta henkilöä kohtaan edellyttää OYL:n tai yhtiöjärjestyksen rikkomista, on ymmärrettävää, ettei tilintarkastajan korvausvelvollisuus kolmatta henkilöä kohtaan perustu pelkkään huolimattomuuteen. Tilintarkastajan pelkästä huolimattomuudesta kolmannelle aiheutunut vahinko lieenee usein sellainen, että myös yhtiö on siitä vastuussa. Näin ollen kolmannenkaan etu ei edellytä tilintarkastajan vastuun laajentamista samaksi kuin on tilintarkastajan vastuu yhtiötä kohtaan.

3.

Tilintarkastaja suorittaa tilintarkastusta ja antaa eräitä todistuksia ja lausuntoja. Edellisen eli varsinaisen tarkastustoiminnan osalta vastuu ilmenee erityisesti raportoinnissa. TTL 19 §:ssä säädetään tilintarkastuskertomuksesta. Pykälän 1 momentissa on viisikohtainen luettelo siitä, mistä asioista tilintarkastajan tulee kertomuksessaan ainakin lausua. Vahingonkorvausvastuun kannalta tätä tärkeämpi on TTL 19 §:n 2 momentti. Siinä säädetään tilintarkastajan velvollisuudesta esittää tilintarkastuskertomuksessaan muistutus. Se on esitettävä, jos osakeyhtiön hallintoneuvoston jäsen, hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun osakeyhtiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen vastaiseen toimintaan.

Muistutuksen tekemättä jättäminen merkitsee TTL:n rikkomista. Näin ollen TTL 44 §:n vaatimus ”tämän lain” rikkomisesta täyttyy, ja tilintarkastaja voi joutua korvausvelvolliseksi myös osakkeenomistajaa ja kolmatta henkilöä kohtaan.

Juuri muistutuksen tekeminen mittaa tilintarkastajan kypsyyttä. TTL 20 §:n mukaan tilintarkastajan tulee esittää tilintarkastuspöytäkirjassa hallituksen jäsenelle, toimitusjohtajalle ja muulle vastuuvolliselle huomautus sellaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuskertomuksen jäljennös tulee OYL 11 luvun 14 §:n mukaan jättää tilinpäätöksen liitteenä kahden kuukauden kuluessa tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta kaupparekisteriin. Näin tilintarkastuskertomus tulee julkiseksi. Tilintarkastuspöytäkirja sen sijaan annetaan TTL 20 §:n mukaan hallitukselle säilytettäväksi. Tilintarkastuspöytäkirja ei siis ole julkinen, eikä osakkeenomistaja enempää kuin kolmas henkilökään (esimerkiksi yhtiön velkoja) tunne sen sisältöä.

4.

Suomessa tilintarkastajat ovat joutuneet yllättävän harvoin vahingonkorvauskanteen kohteiksi. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevia Korkeimman oikeuden ratkaisuja on vuodesta 1980 alkaen alle kymmenen, eikä sitä vanhempienkaan ratkaisujen määrä ole suuri. Samoin osakeyhtiön ja muidenkin yhteisöjen hallitusten jäsenten ja toimitusjohtajien vahingonkorvausvastuuta koskevat ratkaisut ovat harvinaisia. Viime vuosien pankkioikeudenkäynnit antavat tässä suhteessa väärän kuvan. Toisaalta pankkioikeudenkäynnit ovat hyvä esimerkki tilintarkastajien korvausvastuun teoreettisuudesta. On nimittäin perin kummallista, että vahingonkorvausta vaadittiin pankkien hallinnossa toimineilta maallikoilta, mutta hyväksytyjen tilintarkastajien (KHT- ja HTM-tilintarkastajat) mahdollista korvausvastuuta ei ilmeisesti edes vakavasti ajateltu.

Kuten edellä mainitsin, yksi vahingonkorvauksen edellytyksistä on syy-yhteys. Teon tai laiminlyönnin ja vahingon välillä tulee olla adekvaattinen syy-yhteys. Tämä tarkoittaa sitä, että teon tai laiminlyönnin hetkellä oli odotettavissa, että sittemmin syntynyt vahinko

on ainakin mahdollinen. Ratkaisun KKO 1991:13 otsikko kuuluu näin:

”Osakeyhtiön tilintarkastajan velvollisuutena on tehdä tilintarkastuskertomukseen muistutus yhtiön hallituksen laiminlyönnistä ryhtyä toimenpiteisiin yhtiön asettamiseksi selvitystilaan.

Tilintarkastajan laiminlyönti tehdä tällainen muistutus ei kuitenkaan ollut syy-yhteydessä yhtiön tavarantoimittajan luottotappioon, koska tavarantoimittaja ei ollut pyrkinyt tutustumaan tilintarkastuskertomukseen ja oli pääteltävissä, että yhtiön hallituksen jäsenet ja sen koko osakekannan omistajat olisivat jatkaneet yhtiön toimintaa siinäkin tapauksessa, että tilintarkastaja olisi tehnyt muistutuksen selvitystilasta tilintarkastuskertomukseen.

Tavarantoimittajan vahingonkorvauskanne tilintarkastajaa vastaan hylättiin.”

Ratkaisu koski siis OYL 13 luvun 2 §:ssä säädettyä pakkoselvitystilaa. Kyseinen säännös on lailla 145/1997 muuttunut mainitun ratkaisun tapahtumien sattumisajankohtaan verrattuna ankarammiksi. Nykyisin OYL 13 luvun 2 §:ssä on useita tarkkoja aikarajoja ja muita toimintaohjeita, joita hallituksen tulee noudattaa. Jos hallitus ei niitä noudata, hallitus rikkoo OYL:a. Tästä tilintarkastajan tulee tehdä TTL 19 §:n mukainen muistutus tilintarkastuskertomukseen. Mainitussa tapauksessa (KKO 1991:13) tilintarkastajat ei ollut laittanut tilintarkastuskertomukseen muistutusta. Mutta kuten ratkaisun KKO 1991:13 otsikosta ilmenee, tilintarkastajan korvausvelvollisuus olisi edellyttänyt syy-yhteyttä tilintarkastajan laiminlyönnin ja tavarantoimittajan kärsimän luottotappion eli vahingon välillä. Kun tavarantoimittaja ei ollut tutustunut tilintarkastuskertomukseen, muistutuksen puuttuminen ei ollut vaikuttanut hänen toimintaansa. Muistutuksen puuttuminen ei vaikuttanut myöskään yhtiön toimintaan, koska yhtiön johto ja koko osakekannan omistajat olivat asiasta tietoisina kuitenkin päättäneet jatkaa yhtiön toimintaa.

Syy-yhteydskysymys sinänsä on hyvinkin ongelmallinen. Oikeuskirjallisuudessa asiaa on kuvattu toteamalla, ettei vahinko saa olla ennalta-arvaamaton tai liian etäinen. Tulkintaa vaativat ilmaisut ”ennalta-arvaamaton” ja ”liian etäinen” jo osoittavat, että asia joudutaan arvioimaan tapauskohtaisesti (in casu). Mutta, kuten oikeuskirjalli-

suudessa on todettu, syy-yhteyksysymyksen vaikeudella ei välttämättä ole kovin suurta käytännön merkitystä. TTL 44 §:n 3 momentissa viitataan vahingonkorvauksen sovittelun osalta vahingonkorvauslain säännöksiin. Vahingonkorvauslain 2 luvun 1 §:n 2 momentin mukaan korvauksen määrää voidaan sovittaa, jos korvausvelvollisuus har- kitaan kohtuuttoman raskaaksi ottaen huomioon vahingon aiheuttajan ja vahingon kärsineen varallisuusolot ja muut olosuhteet. Näinä ”mui- na olosuhteina” voitaneen pitää esimerkiksi sitä teon tai laiminlyön- nin hetken arviota, millaisiin seurauksiin tuo teko tai laiminlyönti voi johtaa, ja päätyä tätä kautta sovitteluun (ks. Routamo & Ståhl- berg, 1995 s. 250).

5.

Tilintarkastajan toisen tehtäväryhmän OYL:n mukaan muodostaa siis erilaisten todistusten ja lausuntojen antaminen (ks. tässä yhtey- dessä Sandeberg, 2001, 326, jossa käsitellään tilintarkastajan vastuu- ta osakeantiesitteen osalta). OYL 2 luvun 9 §:n 4 momentin mukaan ilmoitettaessa osakeyhtiö kaupparekisteriin ilmoitukseen on liitettä- vä tilintarkastajien todistus siitä, että OYL:n säännöksiä osakepää- oman maksusta on noudatettu. OYL 4 luvun 9 §:n mukaan uusmer- kintää rekisteröitäessä ilmoitukseen on liitettävä tilintarkastajien to- distus siitä, että OYL:n säännöksiä osakepääoman maksusta on nou- datettu. Sekä osakeyhtiötä perustettaessa että osakepääomaa uus- merkinällä korotettaessa tilintarkastaja voi joutua antamaan lausun- non apporttiomaisuudesta (OYL 2 luvun 4 a § ja 4 luvun 6 §).

Korkein oikeus on kahdesti joutunut ottamaan kantaa tilin- tarkastajan korvausvelvollisuuteen mainitunlaisen todistuksen yhtey- dessä. Ratkaisun KKO 1991:25 otsikko kuuluu:

”Osakeyhtiön tilintarkastaja oli antanut osakeyhtiölain 2 luvun 9 §:n 3 momentissa säädetyn todistuksen kaupparekisteriä varten varmistautumatta asianmukaisesti siitä, että osakepääoma oli maksettu. Menettelyllään tilin- tarkastaja oli, kun yhtiö oli merkitty kaupparekisteriin, vaikka osakepää- omaa ei ollut maksettu, osaltaan aiheuttanut yhtiölle osakepääoman määrää vastaavan vahingon.”

Kyseisessä tapauksessa E Oy:n tilintarkastaja S oli antanut OYL 2 luvun 9 §:n 3 momentissa säädetyn todistuksen. Tuolloin eli ennen lainmuutosta 145/1995 OYL 2 luvun 9 §:n 3 momentissa säädettiin, että tilintarkastajan on annettava kaupparekisteri-ilmoitukseen liitettävä todistus siitä, että osakkeiden maksua koskevia saman pykälän 2 momentin säännöksiä on noudatettu. Selvityksenä S:llä oli ollut vain sekä E Oy:n että sen koko osakekannan merkinneen P Oy:n hallituksen jäsenenä toimineen henkilön allekirjoittama kuitti, jonka mukaan tuo osakkeiden merkitsijä oli käteisellä maksanut koko osakepääoman. Korkein oikeus totesi, että ”Kun maksukuitin antaja oli edustanut myös maksajaa ja hän lisäksi osakeyhtiölain 2 luvun 9 §:n 3 momentin mukaan itse on ollut velvollinen E Oy:tä koskevassa rekisteri-ilmoituksessa vakuuttamaan, että osakepääoma oli maksettu, S ei olisi pelkästään tämän kuitin perusteella saanut todistaa, että kuitin antajan kaupparekisteri-ilmoituksessa antama samansisältöinen maksuvakuutus oli oikea.”

OYL:a muutettiin lailla 145/1997 muun muassa siten, että lain 2 luvun 9 §:n 3 momentin mukaan osakkeista maksettavan määrän on oltava yhtiön omistuksessa ja hallinnassa ennen kuin yhtiö ilmoitetaan rekisteröitäväksi. Samalla säännös yhtiön hallituksen vakuutuksesta ja tilintarkastajan lausunnosta otettiin OYL 2 luvun 9 §:n 4 momenttiin. OYL 2 luvun 9 §:n 3 momentin mukaan rahassa maksettava määrä tulee maksaa yhtiön tilille talletuspankkiin. Viimeksi mainitusta virkkeestä ilmenevän säännöksen rikkominen ei käsittääkseni sinänsä aiheuta tilintarkastajalle korvausvastuuta. Sillä, onko raha maksettu yhtiön tilille vai ei, ei ole vahinkoa synnyttävää/estävää merkitystä. Toisin on sen sijaan sen valvomisen, että osakkeesta maksettava määrä on yhtiön omistuksessa ja hallinnassa.

6.

Korkein oikeus on joutunut ottamaan kantaa osakepääoman maksuun myös tuoreessa, kenties tunnetuimmassa tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevassa ratkaisussaan KKO 2001:36. Sen otsikko kuuluu:

”Osakeyhtiön osakepääomaa oli korotettu uusmerkinnällä. Osa apporttina luovutetusta omaisuudesta oli panttina osakkeenmerkitsijän veloista ja myytiin sittemmin niiden suorittamiseksi. Hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat, jotka olivat osakepääoman korotusta ja sen maksua rekisteröitäessä vakuutaneet ja todistaneet korotuksen tulleen kokonaisuudessaan maksetuksi, velvoitettiin korvaamaan yhtiölle apporttiomaisuuden arvottomuudesta johdettu vahinko. (Ään.) Ks. KKO:1991:25”

Tapauksessa Rinvest Oy ja Ekomen Oy olivat sopineet Instinct Oy:n ostamisesta ja sen osakepääoman korottamisesta. Ekomen Oy:n tuli suorittaa osakkeiden maksuksi 5.000 markkaa rahana ja loppuosa eli 25.000.000 markkaa apporttina Oy Ekocenter I:n tiettyinä osakkeina ja Oy Ekocentar III:n koko osakekantana. Rinvest Oy puolestaan suoritti osuutensa 25.000.000 markkaa eräinä muina osakkeina. Instinct Oy:n hallitus antoi asianmukaisen vakuutuksen kaupparekisteriin, ja tilintarkastajat antoivat vastaavasti todistuksen, jonka mukaan osakkeiden maksua koskevia OYL:n säännöksiä oli noudatettu ja osakepääoman korotuksena oli maksettu 50.005.000 markkaa. Oikeudellista merkitystä asiassa oli Korkeimman oikeuden mukaan mm. sillä, että yhtiötä ja osakkeiden maksaa edustivat samat henkilöt. Korkeimman oikeuden ratkaisusta ilmenee, että kantajan eli Instinct Oy:n konkurssipesän kanteen mukaan Instinct Oy:n hallituksen puheenjohtaja K oli ollut Ekomen Oy:n toimitusjohtaja, ja Instinct Oy:n hallituksen jäsen V oli vastannut Ekomen-konsernin taloushallinnosta. Kaksi muuta hallituksen jäsentä olivat tulleet Rinvest Oy:n piiristä. Tuolloin voimassa olleen OYL 4 luvun 8 §:n 3 momentin mukaan hallituksen jäsenten tuli kaupparekisteri-ilmoituksessa vakuuttaa, että rekisteröitävästä korotuksesta maksettu määrä on yhtiön hallussa, ja tilintarkastajien tuli todistaa, että maksua koskevia sanotun pykälän 2 momentin säännöksiä on noudatettu. Kyseisessä 2 momentissa säädettiin rekisteröinnin edellytykseksi, että osakepääoman korotus on vähintään korottamispäätöksen mukaisen vähimmäismäärän suuruinen sekä että korotuksesta ylikurssi mukaan luettuna on maksettu vähintään puolet. Tuohon aikaanhan toinen puolisko merkintähinnasta voitiin – toisin kuin nykyisin – maksaa tietyn ajan kuluessa osakepääoman korottamisen rekisteröimisestä.

Sittemmin ilmeni, että Oy Ekocenter I:n osakkeet olivat jääneet Ekomen Oy:n luottojen vakuudeksi pankkiin. Oy Ekocenter I:n osakkeet oli sittemmin myyty panttihuutokaupassa. Instinct Oy:n konkurssipesä vaati yhtiön hallituksen jäseniltä ja tilintarkastajilta vahingonkorvausta, koska yhtiölle apporttina luovutetuilla Oy Ekocenter I:n osakkeilla ei panttauksen vuoksi ollut ollut yhtiölle mitään arvoa. Instinct Oy oli valvonut konkurssiin niinikään joutuneen Ekomen Oy:n konkurssissa saatavan, joka vastasi apportin saamatta jäämisestä johtuvaa vahinkoa. Ekomen Oy:n konkurssipesästä ei tulisi jako-osuutta Instinct Oy:lle.

Käräjäoikeus katsoi Instinct Oy:n hallituksen jäsenten olleen tietoisia panttauksesta, ja olevan siten vastuussa siitä, ettei omaisuus ollut tullut OYL:ssä tarkoitetulla tavalla yhtiön haltuun. Tilintarkastajien käytössä oli käräjäoikeuden mukaan ollut Instinct Oy:n hallituksen selvitys apportista ja kiinteistönvälittäjän arvio Ekocenter-yhtiöiden arvosta. He olivat vertailleet Ekocenter-yhtiöiden hankintahintaa ja apporttiarvoa. Ekomen Oy:n tilinpäätöksestä ilmeni, että Ekocenter-osakkeet oli pantu apportiksi Instinct Oy:öön, ja että Ekomen Oy:n vapaa oma pääoma oli ollut tilinpäätöksessä yli 70 miljoonaa markkaa.

Käräjäoikeus totesi, että tilintarkastajien selonottovelvollisuuden laajuus on epäselvä. Käräjäoikeus katsoi, että tilintarkastajille esitetystä Ekomen Oy:tä tai Instinct Oy:tä koskevasta materiaalista ei käynyt ilmi, että apporttina luovutetut osakkeet olisivat olleet pantattuja. Käräjäoikeus päätyi siihen, että tilintarkastajat olivat olosuhteet huomioon ottaen menetelleet riittävän huolellisesti, eikä heidän voitu siten tuottamuksellisesti katsoa aiheuttaneen totuutta vastaamatonta merkintää kaupparekisteriin tai vahinkoa Instinct Oy:lle.

Käräjäoikeus velvoitti hallituksen jäsenet suorittamaan tarkemman selvityksen puuttuessa arvioituna vahingonkorvauksena Instinct Oy:lle 20.000.000 markkaa, ja hylkäsi tilintarkastajia kohtaan esitetyt vaatimukset.

Helsingin hovioikeus viittasi KHT-yhdistyksen hyväksyntään tilintarkastusalan suosituksiin. Se totesi, että osakepääoma oli lain tarkoittamalla tavalla yhtiön hallussa silloin, kun apporttiomaisuus oli todistetusti siirtynyt yhtiön haltuun. Jos tilintarkastajalla oli aihetta

epäillä, etteivät maksutoimenpiteisiin liittyvät seikat olleet kaikilta osin kohdallaan, hänen olisi tullut laajentaa tarkastustaan. Hovioikeus katsoi, että toisen tilintarkastajan (Ly) olisi asemansa ja aikaisemman valvontatilintarkastajatehtävänsä perusteella tullut erityisesti varmistua, ettei apporttiomaisuus ole pantattuna. Kun näin ei ollut tapahtunut, Ly ja KHT-yhteisö, jonka puolesta Ly toimi vastuullisena tilintarkastajana, olivat yhteisvastuussa Instinct Oy:n konkurssipesälle aiheutuneesta vahingosta. Sen sijaan toisen tilintarkastajan (La) osalta ei asiassa ollut tullut esille sellaisia seikkoja, joiden perusteella hänellä olisi ollut aihetta epäillä panttausta tai erityisvelvollisuutta selvittää asia ennen todistukseen antamista.

Korkein oikeus totesi aluksi, että yhtiölle aiheutuu osakepääoman puuttumisena vahinkoa, jos apporttina luovutetut osakkeet eivät siirry yhtiölle siten, etteivät mitkään sivullisen oikeudet saata tosiasiallisesti mitätöidä tai olennaisesti heikentää niiden arvoa. Korkein oikeus jatkaa:

”Asiassa on selvitetty, että ne velvoitteet, joista apporttina luovutetut Oy Ekocenter I:n osakkeet ovat olleet panttivakuutena, ovat olleet huomattavasti kyseisten osakkeiden arvoa suuremmat. Huolimatta siitä, mitä asiassa on esitetty muun muassa Ekomen Oy:n ja sen konserniin kuuluvien yhtiöiden taloudellisesta tilasta apporttia luovutettaessa sekä Ekomen Oy:n velvoitteita turvanneiden vakuuksien tuolloisesta kokonaismäärästä, panttaus on merkinnyt olennaista riskiä siitä, että apporttina luovutetut osakkeet tullaan käyttämään Ekomen Oy:n velvoitteiden suorituksiin. Mitään varmuutta osakkeiden vapauttamisesta rasitteista niiden siirtyessä Instinct Oy:lle ei ollut eikä osakkeilla myöskään ollut mitään panttivastuuta ylittävää arvoa.”

Selostaessaan tilintarkastajien huolellisuusvelvollisuutta Korkein oikeus mainitsee OYL 3 luvun 9 §:n. Siinä säädetään velkakirjalain (622/1947) säännöksiin viitaten osakekirjan luovuttamisesta. Korkeimman oikeuden mukaan tilintarkastajien tulee varmistua, että osakkeet ovat siirtyneet yhtiölle osakekirjojen luovutuksella tai muulla siihen rinnastettavalla tavalla, joka turvaa yhtiön paremman oikeuden osakkeisiin suhteessa muihin oikeudenhaltijoihin.

Kun hallituksen jäsenet ja tilintarkastajat ovat arvostaneet apporttina luovutetut pantatut osakkeet niiden täyteen arvoon ja antaneet va-

kuutuksen ja todistuksen osakepääomaa vastaavan maksun tulemisesta yhtiölle, seurauksena on ollut, että osakepääoman korotus merkittiin kaupparekisteriin sen määräisenä kuin se ilmoitettiin patentti- ja rekisterihallitukselle ja vakuutuksella ja todistuksella osoitettiin suoritetuksi. Yhtiön hallinnassa ei ollut korotusta vastaavaa omaisuutta. Kun osakepääoma rekisterimerkinnän seurauksena kuitenkin on tullut korotetuksi, yhtiölle on samalla syntynyt osakepääoman katteeseen vajaus, jonka täytyminen on ollut epävarmaa. Vaje ei olekaan sittemmin täyttynyt.

Tilintarkastajien vastuun osalta Korkein oikeus toteaa aluksi, että jo todistus-sanasta on pääteltävissä, että tilintarkastajien on ennen sen antamista tullut varmistua siitä, että osakepääomanmaksut on todella suoritettu yhtiölle. Korkein oikeus viittaa edellä mainittuun ratkaisuun KKO 1991:25 sekä tilintarkastusalan ohjeistukseen. Niiden mukaan tilintarkastajan on todettava maksun todistettavasti tulleen yhtiölle. Ratkaisusta KKO 1991:25 ilmenee, että tilintarkastajien tulee olla erityisen varovainen yhtiöltä saatujen tietojen suhteen silloin, kun yhtiötä ja osakkeiden maksajaa edustavat samat henkilöt. Todettuaan hallituksen jäsenten myötävaikuttaneen tuottamuksellaan vahingon syntymiseen Korkein oikeus jatkaa:

”Kun Instinct Oy:n tilintarkastajat ovat antaneet oman todistuksensa pyrkimättä millään tavoin ottamaan selvää siitä, oliko osakkeet luovutettu Instinct Oy:lle sen oikeuksia turvaavalla tavalla, hekin ovat kumpikin omalla tuottamuksellaan myötävaikuttaneet yhtiön kärsimän vahingon syntymiseen”

Korkeimman oikeuden ratkaisu oli 3–2-äänestyksen tulos. Kaksi jäsentä hyväksyivät esittelijän mietinnön. Siinä todetaan, että väärästä kaupparekisterimerkinnästä on voinut aiheutua vahinkoa siihen luottaneille sivullisille, kuten yhtiön luotonantajille. Samoin vahinkoa on voinut aiheutua muille osakkeenomistajille kuin maksuvelvollisuutensa laiminlyöneelle, apportun luovuttaneelle osakkeenmerkitsijälle. Merkintähinnan saaminen yhtiölle riippuu kuitenkin muista tekijöistä kuin paikkansapitämättömistä vakuutuksesta ja todistuksesta, kuten muun muassa yhtiön hallituksen toimista maksun perimisessä. Konkurssipesä ei ole vedonnut muihin seikkoihin kuin edel-

lä mainittuihin paikkansa pitämättömiin vakuutukseen ja todistukseen. Kun vahingon ei voida katsoa seuranneen edellä mainituista seikoista sellaisenaan, eikä muutakaan vastuun perusteta ole edes pyritty osoittamaan, ei kanteen perusteena esitetyn menettelyn voida Korkeimman oikeuden esittelijän mietinnön mukaan, jonka siis kaksi oikeusneuvosta viidestä tältä osin hyväksyivät, katsoa johtaneen kanteessa tarkoitettuun yhtiön kärsimään vahinkoon. Mietinnössä todetaan vielä, että vaikka Instinct Oy:n konkurssipesä koostuu Instinct Oy:n velkojista, tässä asiassa ei myöskään ole kysymys niiden mahdollisten velkojen oikeudesta vahingonkorvaukseen, jotka paikkansa pitämättömään kaupparekisterimerkintään luotettuaan ovat ehkä kärsineet vahinkoa. Näin ollen kanne olisi tullut hylätä.

Kyseisessä ratkaisussa on monia vaikeita oikeudellisia ongelmia. Kuten vastaajien pyynnöstä hovioikeuden tuomion jälkeen lausunnon antanut professori Eero Routamo toteaa, epäselvää on, onko vahinkoa ylipäänsä syntynyt. Toinen ongelma on, onko tilintarkastajien todistuksen ja mahdollisesti syntyneen vahingon välillä adekvaattinen syy-yhteys. Ratkaisussa KKO 1991:25, johon Korkein oikeus tässäkin ratkaisussaan viittaa, ylin oikeusaste toteaa, että antaessaan paikkansa pitämättömän todistuksen, tilintarkastaja ”on osaltaan myötävaikuttanut siihen, että Eurhoff Oy on saanut toimia osakeyhtiönä ilman osakepääomaa. Siten hän on tuottamuksesta aiheuttanut yhtiölle puuttuvaa osakepääomaa vastaavan vahingon”. Kuten Routamo lausunnossaan toteaa, vahinkoa ei ole voinut olla se, että yhtiö on saanut toimia. Ja kuten Routamo edelleen toteaa, osakepääoman määrä ei voi olla sivulliselle luotettava tieto yhtiön jäljellä olevasta varallisuudesta, koska osakepääoma kirjataan vastattavien puolelle.

Toinen vaikea kysymys koskee loukatun suostumusta. Suomessa on periaatteena, että loukatun suostumus poistaa pääsääntöisesti vahingonkorvausvastuun. Jos henkilö suostuu siihen, että hänelle aiheutetaan vahinkoa, vahingonkärsineellä ei pääsääntöisesti ole oikeutta vaatia korvausta. Kun osakeyhtiön hallitus on tietoinen siitä, ettei tilintarkastajien todistus osakepääoman maksamisesta ole totuuden mukainen, yhtiön katsotaan olevan asiasta tietoinen. Hallituksen yhdenkin jäsenen tietoisuus jostain seikasta merkitsee näet yhtiön tietoisuutta tuosta seikasta. Ja vaikkei hyväksyttäisikään näkemystä,

että yhden hallituksen useasta jäsenestä ollessa tietoinen osake-merkinnän tosiasiallisesta maksamattomuudesta yhtiökin olisi siitä tietoinen, pidän selvänä, että jos hallituksen jäsenten enemmistö tietää kyseisen seikan, yhtiökin katsotaan olevan siitä selvillä. Kun hallitus siitä huolimatta ilmoittaa osakepääoman korotuksen merkittäväksi kaupparekisteriin, yhtiö toimii vilpillisessä mielessä. Kun vahingonkorvauksen vaatijana oli konkurssipesä, kysymys on yhtiölle aiheutetusta vahingosta. Kun vahinko on syntynyt sille taholle, joka on antanut suostumuksen vahingon syntymiselle, korvausta ei pääsäännön mukaan tulisi tuomita. Lähtökohta on, ettei konkurssipesällä ole parempaa oikeutta kuin konkurssivelallisella.

Kyseinen ratkaisu on siis ongelmallinen. Mielestäni on kiistatonta, että yhtiölle ja sitä kautta sen konkurssipesälle aiheutui vahinkoa, kun apporttina luovutetut osakkeet olivat pantatut. Niiden arvo ei siis vastannut arvoa, joka niille merkittiin taseeseen. Jos tilintarkastajat eivät olisi antaneet kyseistä todistusta, osakepääoman korotusta ei olisi merkitty kaupparekisteriin. Mutta avoimeksi jää, kenelle vahinko aiheutui. Osakkeiden merkitsijät eli apportin laittajat saivat osakkeita, mutta näiden osakkeiden arvo oli alhaisempi kuin yhtiön taseeseen osakkeiden arvoksi merkittiin. Usein vaan ei aina jonkun kärsimää vahinkoa vastaa jonkun toisen tahon saama hyöty. Apportin laittajat saivat mahdollisesti sen hyödyn, että heidän saamansa osakkeet olivat arvokkaampia kuin niitä vastaan laitettu apportti. Tämä riippuu tietysti siitä, kuinka suuren osan osakkeista he saivat ja mikä oli yhtiön arvo ennen osakepääoman korotusta ja sen jälkeen. Kun Instinct Oy asetettiin sittemmin konkurssiin, merkitsijät eivät ilmeisesti hyötäneet merkinnästään. Velkojille ei puolestaan edes väitetty aiheutuneen vahinkoa siitä syystä, että he olisivat myöntäneet luottoa yhtiölle sen apporttina saaman omaisuuden arvoon luottaen.

Onko ratkaisu sitten osoitus siitä, että yhtiölle tullee väitetyn, osakepääomaa ja ylikurssia vastaavan varallisuuden tulee todella tulla yhtiölle uhalla, että jos näin ei tapahdu, vakuutuksen antaneet hallituksen jäsenet ja todistuksen antanee tilintarkastajat joutuvat korvaamaan puuttuvan varallisuuden? Kysymys ei siis ehkä olisikaan vahingonkorvausvastuusta, vaikka puuttuvaa määrää kutsutaankin vahingoksi.

Mahdollisesti selitys on se, että yleisen luottamuksen ylläpitämiseksi tilintarkastajankin vastuun tulee olla riittävän voimakas.

Lähteet

- Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi, n:o 27/1977 vp.
Mäntysaari, Petri (2002). Verokonsultin vastuusta. *Defensor Legis*, s. 245.
Routamo, Eero & Ståhlberg, Pauli (1995). Suomen vahingonkorvausoikeus. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
af Sandeberg, Catarina (2002). *Prospektansvaret. Caveat emptor eller caveat venditor*. Uppsala: Iustus förlag.
Tikka, Kari S. (1999). Vahingonkorvausvastuusta verokonsultoinnissa. Teoksessa Juhla-julkaisu Jukka Peltonen 60 vuotta. Toimituskunta Pekka Ruokonen, Hans Sundblad, Matti Ylöstalo.

Kirjoittajat

Pertti Ahonen, professori, VTT, KTM, European Institute of Public Administration, Tampereen yliopisto, hallintotieteen laitos

Mikko Knuutinen, yliassistentti, YTT, HL, Tampereen yliopisto, julkisoikeuden laitos

Pasi Leppänen, tilintarkastaja, KTM, Auditor Oy

Pentti Meklin, professori, KTT, HM, Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos

Arvo Myllymäki, professori, HT, sosionomi, Tampereen yliopisto, julkisoikeuden laitos

Risto Nuolimaa, professori, OTT, VT, Tampereen yliopisto, yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitos

Lasse Oulasvirta, ma. professori, HT, Tampereen yliopisto, hallintotieteen laitos

Seppo Penttilä, professori, OTT, ekonomi, Tampereen yliopisto, julkisoikeuden laitos

Aimo Ryytänen, professori, HT, sosionomi, Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos

Jarmo Vakkuri, yliassistentti, HT, Tampereen yliopisto, hallintotieteen laitos

